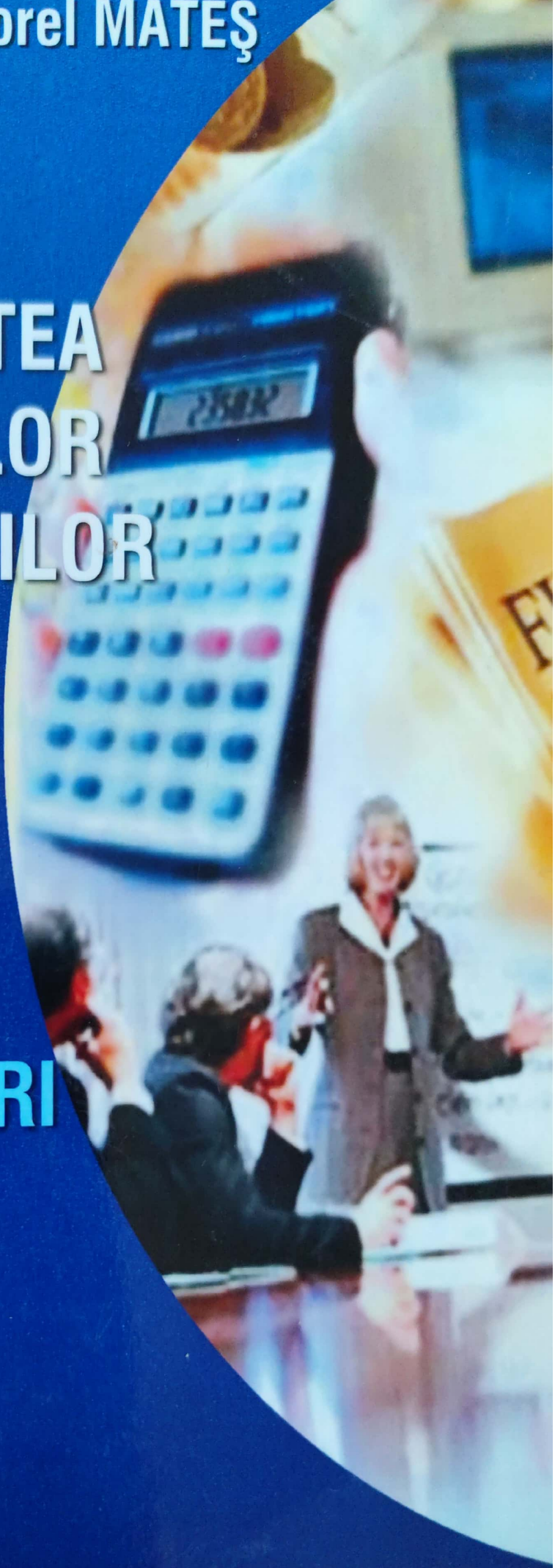
Dorel MATEŞ

# CONTABILITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR

între

# STANDARDE, DIRECTIVE şi REGLEMENTĂRI FISCALE



EDITURA MIRTON

# CUPRINS

PREFAȚA ..... 11
CAPITOLUL 1 SISTEMUL CONTABIL ŞI FISCAL CONTEMPORAN ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI ..... 13
1.1. Conținutul şi obiectivele reformei sistemului contabil şi fiscal contemporan ..... 13
1.2. Delimitări privind sistemele contabile şi fiscale contemporane ..... 15
*1.2.1. Sistemul contabil şi reglementarea contabilității* ....15
*1.2.2. Sistemul fiscal şi elementele tehnice ale impunerii* 17
1.3. Caracteristicile şi obiectivele gestiunii fiscale ..... 20
1.4. Eficacitatea fiscală şi costul de gestiune a impozitelor şi taxelor ..... 22
1.5. Riscul, abilitatea şi presiunea fiscală în contabilitatea entităților economice ..... 24
CAPITOLUL 2 EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR ÎNTRE PRINCIPII CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE 27
2.1. Conținutul, criteriile şi parametrii evaluării în contabilitate 27
*2.1.1. Definiții şi criterii de bază ale evaluării* ..... 27
*2.1.2. Parametrii evaluării în contabilitate* .....29
2.2. Delimitări între principiile contabile şi reglementările fiscale la evaluarea activelor şi pasivelor .....32
*2.2.1. Interpretarea principiului prudenței prin prisma fiscalității* .....33
*2.2.2. Interpretarea costului istoric prin prisma fiscalității*34
*2.2.3. Consecințe fiscale ale principiului continuității activității* ..... 35
*2.2.4. Efecte fiscale ale principiului independenței exercițiului* ..... 37
*2.2.5. Implicații fiscale generate de schimbarea metodelor contabile* ..... 38
*2.2.6. Interpretarea principiului prevalenței economicului în fața juridicului, în relație cu fiscalitatea*..... 40
2.3. Evaluarea activităților obişnuite, evenimentelor



Scanned with OKEN Scanner

extraordinare, erorilor fundamentale şi estimărilor contabile... 42
2.4. Efectele modificării politicilor contabile asupra evaluării activelor şi datoriilor ..... 44
2.5. Evaluarea activelor şi datoriilor financiare în relaţie cu fiscalitatea ..... 47
CAPITOLUL 3 CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND CAPITALURILE ..... 49
3.1. Conceptul de capital şi implicaţiile fiscale ale resurselor de finanţare stabile ..... 49
3.2. Evaluarea şi modificarea capitalului social ..... 54
3.3. Costurile tranzacţionării şi transparenţei fiscale a capitalurilor ..... 58
3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea rezervelor entităţii economice 60
*3.4.1. Rezerva din reevaluare – contabilizare şi implicaţii fiscale* .....60
*3.4.2. Rezervele din profit şi alte surse: contabilizare şi implicaţii fiscale* ..... 66
3.5. Subvenţiile pentru investiţii şi aferente veniturilor, între standarde contabile şi reglementări fiscale ..... 69
CAPITOLUL 4 AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR ÎNTRE STANDARDE CONTABILE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE .....77
4.1. Definiţii, concepţii şi criterii de evaluare a deprecierii imobilizărilor ..... 77
*4.1.1. Definiţii privind imobilizările* .....77
*4.1.2. Concepţii privind amortizarea imobilizărilor* ..... 79
*4.1.3. Criterii privind evaluarea deprecierii imobilizărilor*79
4.2. Parametrii contabili ai amortizării imobilizărilor .....82
4.3. Implicaţii fiscale ale regimurilor de amortizare a imobilizărilor ..... 85
*4.3.1. Amortizarea liniară* ..... 85
*4.3.2. Amortizarea degresivă* ..... 88
4.3.2.1. Amortizarea degresivă în varianta fără influenţa uzurii morale ..... 89
4.3.2.2. Amortizarea degresivă în varianta cu influenţa uzurii morale ..... 91



Scanned with OKEN Scanner

*4.3.3. Amortizarea accelerată* ..... 95
*4.3.4. Amortizarea progresivă* ..... 99
*4.3.5. Amortizarea regresivă* .....102
*4.3.6. Amortizarea globală a imobilizărilor* ..... 104
*4.3.7. Amortismentele derogatorii* .....106
*4.3.8. Amortizarea imobilizărilor necorporale* .....106
4.4. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor ....107
4.5. Amortizarea imobilizărilor între standarde contabile şi reglementări fiscale .....108
4.6. Evaluarea parametrilor amortizării imobilizărilor prin prisma Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară ...111
4.7. Tratamente contabile alternative la evaluarea activelor amortizabile ..... 114
CAPITOLUL 5 EVENIMENTELE ŞI TRANZACŢIILE PRIVIND STOCURILE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE ..... 115
5.1. Concepte contabile, recunoaştere şi structuri privind stocurile .....115
5.2. Măsurarea şi optimizarea nivelului stocurilor .....119
5.3. Evaluarea curentă a stocurilor .....123
5.4. Evaluarea periodică a stocurilor .....133
5.5. Evaluarea stocurilor şi relaţia cu fiscalitatea .....133
*5.5.1. Reguli la evaluarea conturilor de stocuri* ..... 133
*5.5.2. Aspectele fiscale la evaluarea stocurilor* .....135
5.6. Contabilitatea şi fiscalitatea unor operaţiuni particulare privind stocurile .....139
*5.6.1. Contabilitatea stocurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi* ..... 139
*5.6.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignaţie* .....140
*5.6.3. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de mărfuri pe cont propriu* .....142
*5.6.4. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de bunuri în comision* .....147
*5.6.5. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri şi servicii* ..... 150
*5.6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de*



Scanned with OKEN Scanner

*bunuri în comision* ..... 154
*5.6.7. Contabilitatea și fiscalitatea operațiunilor în sistem franciză* ..... 159
CAPITOLUL 6 CREANȚELE ȘI DATORIILE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ȘI REGLEMENTĂRI FISCALE .... 165
6.1. Conținutul relațiilor de decontare dintre entitățile economice ..... 165
6.2. Consecințe fiscale la evaluarea creanțelor și datoriilor unei entități ..... 167
6.3. Implicații fiscale ale reducerilor comerciale acordate de furnizori clienților ..... 169
6.4. Implicații fiscale ale reducerilor financiare acordate la decontarea creanțelor și datoriilor ..... 175
6.5. Înregistrarea în contabilitatea furnizorilor și clienților a diferențelor constatate la recepția bunurilor ..... 177
*6.5.1. Contabilizarea diferențelor constatate în minus* ... 177
*6.5.2. Contabilizarea diferențelor constatate în plus*..... 185
*6.5.3. Contabilizarea diferențelor din erori de calcul* .... 188
6.6. Contabilitatea și fiscalitatea asocierilor în participație ..... 190
CAPITOLUL 7 CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ȘI ASIGURĂRILE SOCIALE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ȘI REGLEMENTĂRI ..... 195
7.1. Definiții privind impozitele, taxele și contribuțiile entităților la bugetul general consolidat ..... 195
7.2. Contabilitatea și fiscalitatea decontărilor cu personalul .... 196
*7.2.1. Veniturile din salarii* ..... 197
*7.2.2. Impozitul pe salarii* ..... 202
7.3. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea datoriilor și creanțelor față de asigurările și protecția socială (CAS) ..... 207
*7.3.1. Asigurați, cote, bază de calcul, exonerări* ..... 207
*7.3.2. Termene de plată și majorări de întârziere* ..... 211
*7.3.3. Reflectarea în contabilitate a contribuției la asigurările sociale* ..... 213
7.4. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea contribuției la fondul de șomaj (CFS) ..... 214
7.5. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea asigurărilor sociale de sănătate (CASS) ..... 217



Scanned with OKEN Scanner

7.6. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea fondurilor speciale de natură salarială .....220
*7.6.1. Contribuția pentru concedii și indemnizații* ..... 220
*7.6.2. Contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale* ..... 229
*7.6.3. Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale*..... 233
*7.6.4. Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă (ITM)* .....235
7.7. Participarea salariaților la profit .....236
7.8. Studii de caz privind, calculul și înregistrarea în contabilitate a salariilor și a contribuțiilor aferente ..... 242
CAPITOLUL 8 IMPOZITUL PE PROFIT ȘI VENIT ÎNTRE STANDARDE CONTABILE ȘI REGLEMENTĂRI FISCALE .... 255
8.1. Conținutul, reglementarea și calculul impozitului pe profit ..... 255
8.2. Termene de plată și declarare a impozitului pe profit .....268
8.3. Studiu de caz privind, calculul, declararea și reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit .....270
8.4. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor .....277
*8.4.1. Conținutul, reglementarea și calculul impozitului pe venitul microîntreprinderii* .....278
*8.4.2. Calculul și reflectarea în contabilitate a impozitului pe veniturile microîntreprinderii* ..... 280
CAPITOLUL 9 CONTABILITATEA ȘI FISCALITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ .....283
9.1. Definiții, sferă de aplicare, caracteristici .....283
9.2. Regimuri de impozitare, locul operațiunilor impozabile și persoane obligate la plata taxei pe valoarea adăugată ..... 285
9.3. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată .....293
9.4. Baza de impozitare, cotele de impunere și calculul taxei pe valoarea adăugată .....295
9.5. Regimul deducerilor și obligațiile plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată ..... 298
9.6. Livrări și achiziții intracomunitare de bunuri .....309
9.7. Sistemul contabil al taxei pe valoarea adăugată .....318



Scanned with OKEN Scanner

9.8. Studii de caz privind calculul şi reflectarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată ..... 325
CAPITOLUL 10 IMPOZITELE ŞI TAXELE LOCALE; TAXELE VAMALE ŞI ACCIZELE ÎNTRE NORME CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE .....333
10.1. Conținutul şi rolul impozitelor şi taxelor vamale ..... 333
10.2. Impozitul şi taxa pe teren ..... 334
10.3. Impozitul pe clădiri ..... 339
10.4. Impozitul pe mijloacele de transport .....345
10.5. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizațiilor .....347
10.6. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate .....349
10.7. Impozitul pe spectacole .....351
10.8. Taxa hotelieră ..... 353
10.9. Alte taxe locale .....353
10.10 Înregistrarea în contabilitate a impozitelor şi taxelor locale .....354
10.11. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale ..... 355
10.12. Contabilitatea şi fiscalitatea accizelor armonizate ..... 356
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ .....361



Scanned with OKEN Scanner

# PREFAȚA

*„Contabilitatea este una din cele mai sublime creații ale spiritului omenesc pe care fiecare bun gospodar ar trebui s-o folosească în gospodăria sa"*

*Goethe*

*Contabilitatea* zilelor noastre se înfățișează cititorului ca o *știință elaborată* cu multiple valențe teoretice și aplicative. Nu există domeniu al vieții economice și sociale în care contabilitatea să nu-și găsească vocația. Rolul său de a consemna și administra *evenimente și tranzacții* din activitatea reală a operațiunilor economice este recunoscut pretutindeni.

Contabilitatea mileniului al III-lea are la bază o zestre importantă de teorii, concepte și teze care formalizează tot mai mult cu *Standardele Internaționale și Directivele Europene* din domeniu.

Pornind de la aceste premise ne-am propus să oferim tuturor celor interesați: *investitori, administratori, experți contabili, auditori financiari, consultanți fiscali, evaluatori, lichidatori, mediatori, economiști, contabili și nu în ultimul rând studenților, masteranzilor și doctoranzilor,* un ghid teoretic și aplicativ care să-i însoțească în activitatea de documentare, cercetare și aplicare în practică a celor mai importante Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Directive Europene și reglementări fiscale naționale.

Suntem ferm convinși că atât în prezent cât și în viitor contabilitatea este și va fi o *știință universală indispensabilă în procesul de luare a deciziilor.*

*Calitatea deciziilor* și implicit reușita afacerilor depinde în mare măsură de informațiile furnizate de contabilitate; care la rândul lor sunt influențate de pregătirea profesioniștilor în domeniu.



Scanned with OKEN Scanner

Am încercat prin această lucrare să contribuim la formarea de *priceperi şi desprinderi,* pentru toţi cei care doresc să se dedice domeniului; iar pentru cei care practică contabilitatea şi fiscalitatea, să le oferim un sprijin în momentele de căutări şi incertitudini. Astfel am nuanţat aspectele teoretico-conceptuale cu *exemple şi studii de caz,* rezolvate de profesionişti meritorii cu experienţă în domeniul financiar, contabil şi juridic.

Soluţiile şi opiniile prezentate în lucrare, au la bază raţionamentul profesional al autorilor; neobligând cititorul să le urmeze întocmai; acesta fiind responsabil pentru acţiunile sale.

Mulţumim tuturor celor care vor avea disponibilitatea de a consulta prezenta lucrare. Aşteptăm sugestiile pentru îmbunătăţirea acesteia la ediţiile următoare.

15.11.2009

Prof. univ. dr. Dorel Mateş



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL I

# SISTEMUL CONTABIL ŞI FISCAL CONTEMPORAN ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI

## 1.1. Conţinutul şi obiectivele reformei sistemului contabil şi fiscal contemporan

Demersurile privind compatibilizarea *sistemului contabil românesc* cu cel mondial sunt determinate îndeosebi de noua configuraţie a relaţiilor economice internaţionale, intrate într-un proces de globalizare generalizată, sub impulsul circulaţiei internaţionale a capitalurilor.

Astfel putem considera că sistemul contabil se afla în faza unei „concilieri istorice" în cadrul căreia diversele sisteme de contabilitate îşi redefinesc cadrul conceptual în dorinţa de a satisface noile cerinţe informaţionale.

*Armonizarea contabilă* la nivel internaţional se realizează prin implicarea unor *organisme şi instituţii profesionale* de renume cum sunt: Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate, Federaţia Internaţională a Contabililor, Federaţia Experţilor Contabili Europeni, Comisia Internaţională a Operaţiunilor Bursiere, etc.

Armonizarea şi normalizarea contabilă promovată de aceste organisme, urmăreşte ca situaţiile financiare generale ale întreprinderii (bilanţul, contul de rezultate, etc.) să ofere informaţii care să răspundă în primul rând interesului investiţional al întreprinzătorilor şi nu doar celui fiscal al statului, reflectând diferenţele privind performanţele economice şi în acelaşi timp riscurile ce se manifestă în mediul afacerilor.

*Reformele* realizate în plan internaţional şi naţional în procesul globalizării şi normalizării contabile, imprimă contabilităţii şi fiscalităţii noi orientări ce converg în trei *direcţii* principale şi anume:



Scanned with OKEN Scanner

- satisfacerea nevoilor de informare ale companiilor multinaționale;

- validarea informației contabile în cadrul sistemului contabilității naționale;

- crearea unui sistem de indicatori financiari unitari la nivel internațional care să fie urmăriți de toate statele.

Realizarea acestor deziderate este influențată în bună măsură de *interesul fiscal* al statului, promovat prin:

- reglementări juridice specifice;

- politici economice şi fiscale corespunzătoare.

Dacă se are în vedere modalitatea de aplicare într-un sistem contabil rațional a principiilor şi convențiilor contabile universale, analiştii converg spre formula necesității unei priorități economice în fața unei forme juridice a evenimentelor şi tranzacțiilor.

Un asemenea cadru conceptual este constituit dintr-un *ansamblu de obiective şi principii fundamentale,* admise de profesia contabilă liberală pe care se întemeiază normele şi procedurile contabile. Respectarea acestui cadru ar duce la independența contabilității față de normele şi reglementările fiscale, ceea ce înseamnă că datele cuprinse în cadrul documentelor de sinteză contabilă să fie prelucrate după proceduri, norme şi principii caracteristice dreptului contabil universal fără imixtiuni de natura interesului fiscal al statului. În astfel de condiții investitorii ar cunoaşte realitatea poziției financiare şi a performanțelor financiare, iar deciziile privind investițiile ar avea şanse mai mari de reuşită.

Promovarea *principiului priorității economicului în fața juridicului* conduce la o mutație de fond în ceea ce priveşte prezentarea situațiilor financiare anuale, contabilitatea deconectându-se de la norme şi reglementări juridice imperative, realizându-se implicit independența contabilității față de fiscalitate, relațiile dintre acestea menținându-se pe poziții de neutralitate față de toți utilizatorii de informații financiar - contabile.

Cu toate acestea contabilitatea va reprezentata o *sursă privilegiată de informații* pentru organismele fiscale, deoarece majoritatea obligațiilor fiscale se stabilesc pe baza datelor furnizate de contabilitate.



Scanned with OKEN Scanner

Este greu de stabilit o *relație de ordine* între contabilitate și fiscalitate, adică a stabili cine influențează mai mult pe cine, pentru că în realitate cele două se intercondiționează reciproc, astfel:

- *contabilitatea „oferă " materia primă fiscalității* în etapa de stabilire a impozitelor, taxelor și a altor obligații de natură fiscală;
- *fiscalitatea „influențează"* contabilitatea prin *reglementări specifice* care urmăresc atragerea la bugetul statului, bugetele locale și alte organisme publice de resurse financiare necesare atât statului cât și unităților administrativ teritoriale.

Considerăm că esența raportului dintre contabilitate și fiscalitate izvorăște din realitate în sensul că principiile, regulile, normele și reglementările prevăzute prin dreptul contabil și cel fiscal nu sunt în toate cazurile congruente (compatibile). Cu atât mai mult în țara noastră unde în prezent *„contabilitatea este reglementată"*, ceea ce presupune că *informația contabilă* se obține pe baza principiilor, regulilor și normelor formalizate prin texte de lege, iar *informația fiscală* se bazează pe principii și norme definite prin dreptul fiscal, putem vorbi de *dependența contabilității de fiscalitate* sau de *contabilitate fiscală.*

## 1.2.Delimitări privind sistemele contabile și fiscale contemporane

### *1.2.1. Sistemul contabil și reglementarea contabilității*

Prin ***sistem*** în general, se înțelege un ansamblu coerent de *principii, reguli, norme, tratamente, proceduri*, etc., dependente între ele ce formează un întreg organizat, prin care se încearcă a se defini, clasifica și reglementa un domeniu al cunoașterii umane, orientând întreaga activitate în direcția realizării unor obiective bine definite.

Având în vedere conceptul de sistem în general putem defini ***sistemul contabil*** ca un ansamblu organizat al teoriilor, concepțiilor, principiilor, procedeelor, metodelor și tehnicilor de lucru prin



Scanned with OKEN Scanner

intermediul cărora are loc culegerea, prelucrarea, transmiterea şi stocarea informaţiilor economice.

Literatura de specialitate universală cunoaşte mai multe sisteme de contabilitate, dintre care cele mai reprezentative sunt:

- sistemul de contabilitate în *partidă simplă* (încasări şi plăţi);
- sistemul de contabilitate în *partidă dublă* (utilităţi - resurse);
- sistemul de contabilitate *monist* (cu un singur circuit);
- sistemul de contabilitate *dualist* (cu două circuite: secţiunea contabilităţii financiare şi secţiunea contabilităţii de gestiune);
- sistemul contabil *continental* (latino-european);
- sistemul contabil *anglo-saxon*.

Primele două au în vedere *concepţia de reprezentare a obiectului* contabilităţii; următoarele două, *concepţia de organizare a conturilor şi obiectivele* urmărite, iar ultimele două care sunt şi cele mai reprezentative, urmăresc *cultura contabilă* şi armonizarea cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

***Sistemul contabil continental*** (latino-european), are la baza Directiva a-IV-a a Comunităţii Economice Europene privind structura conturilor anuale şi Directiva a-VII-a privind conturile consolidate. Acest sistem nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate, informaţia contabilă fiind puternic influenţată de forma juridică a evenimentelor şi tranzacţiilor, *iar normele şi reglementările fiscale au o influenţă semnificativă asupra contabilităţii.*

***Sistemul contabil anglo-saxon,*** are la bază un *cadru conceptual* coerent structurat pe obiective şi principii, neinfluenţate de reglementări rigide, iar *fiscalitatea nu exercită nici o influenţă asupra contabilităţii.* Obiectivele şi principiile fundamentale ale sistemului sunt admise de profesia contabilă liberală, pe acestea întemeindu-se normele şi procedurile contabile. În cadrul acestui sistem nu există plan contabil general precis şi rigid pe care entităţile să fie obligate să-l aplice, iar administratorii dispun de o mare libertate în elaborarea situaţiilor financiare anuale sub rezerva ca acestea să reflecte imaginea fidelă, adică realitatea evenimentelor şi tranzacţiilor.

Comparativ cu ***contabilitatea continentală*** al cărei principal obiectiv este de a servi drept *probă în justiţie* şi de a determina veniturile impozabile; *contabilitatea* ***anglo-saxonă*** are ca obiectiv principal obţinerea de *informaţii pentru investitori* şi alţi utilizatori care



Scanned with OKEN Scanner

să permită luarea celor mai eficiente decizii în special privind circulația capitalului.

*Imaginea fidelă* în sistemul contabil anglo-saxon are drept caracteristică principală *primatul realității economice în fața formei juridice*, ceea ce presupune deconectarea contabilității de fiscalitate.

Chiar dacă în ultimul timp s-au făcut progrese în ceea ce privește apropierea între sistemul contabil continental și cel anglo-saxon, *interpretarea conceptului de imagine fidelă* rămâne principalul obstacol în armonizarea structurilor contabile în plan internațional.

România, care a adoptat începând cu 1 ianuarie 1994, sistemul contabil continental este în prezent într-un proces de armonizare a reglementărilor contabile, cu Directiva a-IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

În acest sens merită a fi reținut un act normativ de referință pentru prezentul și viitorul contabilității românești, respectiv: Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009, pentru aprobarea reglementările contabile conforme cu Directivele europene, cu modificările și completările ulterioare. Conform acestuia procesul de normalizare, armonizare și dezvoltare a sistemului contabil românesc va continua și în anii următori ca o consecință a dezvoltării piețelor de capital fiind impus de procesul de *integrare europeană*, dar mai ales de *globalizare economică* care necesită asigurarea comparabilității informației contabile în timp și spațiu.

### *1.2.2 Sistemul fiscal și elementele tehnice ale impunerii*

*Sistemul fiscal*, reprezintă ansamblul de principii, măsuri și acțiuni, întreprinse de stat având la bază o politică fiscală adecvată, care reglementează dimensionarea, așezarea, perceperea și încasarea impozitelor, taxelor și altor obligații similare.

Sistemul fiscal se concretizează prin *acte normative*, promulgate, cu scopul de a colecta veniturile statului și de a reglementa cheltuirea lor.

Coordonatele politici fiscale românești au la bază politica fiscală a statului, factor determinant în derularea activității economico-sociale,



Scanned with OKEN Scanner

în sensul că atât executivul cât şi legislativul stabilesc sistemul fiscal pe care-l practică cât şi strategia de urmat în cadrul administrației fiscale.

*Eficiența sistemului fiscal* depinde de realismul politicii fiscale şi de voința statului şi contribuabililor de a realiza împreună reforma sistemului economic în ansamblul său.

Reforma economică a impus necesitatea reorganizării sistemului fiscal, adoptarea unor programe de management a finanțelor, a creditului şi circulației băneşti radical schimbate.

Programul complex de *reformă a sistemului fiscal* a avut în vedere următoarele:

- perfecționarea relațiilor de repartiție în scopul asigurării capitalurilor necesare înfăptuirii reformei;
- promovarea economiei pluraliste, a liberei inițiative, a competitivității, eficienței şi rentabilității în toate domeniile de activitate ale economiei;
- introducerea unor impozite indirecte noi cum ar fi: taxa pe valoarea adăugată, accizele, etc.;
- modificarea sistemului de impozitare a salariilor, şi a altor forme de câştiguri din muncă;
- reconsiderarea impozitelor locale şi a rolului acestora la nivelul comunităților locale;
- perfecționarea sistemului de impozitare a profitului, dividendelor şi a altor venituri;
- introducerea impozitului pe venitul global;
- reconsiderarea rolului contabilității în ceea ce priveşte asigurarea informațiilor necesare determinării obligațiilor fiscale ale agenților economici, etc.

Sistemului fiscal trebuie înțeles ca un *mecanism complex* ce cuprinde:

- ***legislația fiscală***, adică totalitatea reglementărilor legislative de natură fiscală; (legi, hotărâri ale guvernului, ordonanțe etc.);
- ***aparatul fiscal***, reprezentat prin organismele specializate ale statului menite să înfăptuiască politica fiscală;
- ***instrumente, tehnici, metode şi principii*** prin care aparatul fiscal transpune în practică legislația fiscală.

Transpunerea în practică a sistemului fiscal se realizează prin intermediul unor *elemente tehnice* cum sunt:



Scanned with OKEN Scanner

***a) Impunerea***, are în vedere *identificarea* tuturor categoriilor de persoane (fizice şi juridice) care realizează venituri impozabile sau deţin bunuri impozabile precum şi evaluarea bazei de calcul a obligaţiei fiscale şi a cuantumului acestuia.

***b) Obiectul impozabil***, este reprezentat de elementul care stă la baza aşezării impozitului sau a taxei precum: *venitul, profitul, actul, fapta, bunul,* etc.

*Venitul* constituie obiectul impozitului în cazul impozitului pe salarii, închirierea de imobile, veniturile realizate de liber profesionişti etc.

*Profitul* constituie obiect al impozitării pentru entităţile stabilite de legiuitor atunci când veniturile acestora depăşesc cheltuielile.

*Actele şi faptele* sunt folosite ca obiect al impunerii în cazul taxelor pentru: legalizări de documente, soluţionarea unor litigii, autentificarea unor acte, etc.

*Bunurile* constituie obiectul impozitelor în cazul: clădirilor, terenurilor, mijloacelor de transport, etc.

***c) Subiectul impozitului*** este reprezentat de *persoana fizică sau juridică* care este obligată potrivit legii să suporte şi să plătească un anumit impozit sau o anumită taxă. În cele mai multe din cazuri subiectul impozitului este şi plătitorul acesteia. Există cazuri când subiectul nu este şi plătitorul impozitului, spre exemplu: impozitul pe dividende, impozitul pe salarii, parţial contribuţia la asigurările sociale, fondul de şomaj, asigurările de şomaj, asigurările de sănătate, etc.

***d) Cota de impozit sau cuantumul unitar-al impozitului***, se stabileşte în raport de baza de calcul şi poate îmbrăca diferite forme în funcţie de posibilităţile tehnice de evaluare a obiectului impozabil: *cotă procentuală, sumă fixă, etc.*

***e)Termenul de plată*** indică *ziua, luna, anul* până la care obligaţiile fiscale trebuie achitate. Se stabileşte de regulă sub forma unui interval de timp: lunar, trimestrial, anual, determinându-se o dată limită la care impozitele şi taxele trebuie achitate bugetului de stat sau bugetelor locale după caz.

***f) Facilităţile fiscale,*** îmbracă forma unor *înlesniri* instituite prin acte normative referindu-se la: reduceri, scutiri, eşalonări, amânări la plata unor obligaţii bugetare.



Scanned with OKEN Scanner

***g) Sancţiunile,*** intervin sub forma *majorărilor* de întârziere, a *amenzilor* contravenţionale ori penale atunci când obligaţiile fiscale nu sunt plătite la termen sau suma datorată este determinată incorect.

## 1.3. Caracteristicile şi obiectivele gestiunii fiscale

Perceperea impozitelor şi taxelor se face în baza unor reglementări exprese, determinate de: structurile fiscale specifice fiecărei ţări, mediului internaţional, evoluţia doctrinei fiscale şi a experienţei acumulate în domeniu.

În aceste condiţii este necesară la nivel de entitate *o gestiune fiscală, comercială şi socială* corespunzătoare care să facă posibilă dezvoltarea şi creşterea economică.

Ne îndoim deseori că ar putea exista şi o bună gestiune fiscală întrucât unii o resping în numele fatalismului fiscal, alţii o confundă cu evaziunea fiscală, iar cei mai avizaţi o practică. Aceştia nu sunt nici fatalişti, nici evaziţionişti, ci pur şi simplu buni administratori*).

În activitatea unei entităţi apar situaţii în care deciziile de afaceri sunt puternic influenţate de reglementări de natură fiscală, ceea ce impune *delimitarea gestiunii fiscale ca o componentă distinctă a activităţii.*

În cadrul gestiunii fiscale o corectă gestionare a impozitelor şi taxelor nu înseamnă încălcarea legii, ci din contră poate conduce la evitarea evaziunii fiscale.

Aşa după cum remarcă economistul francez Colette Ch." *a administra impozitele* înseamnă în primul rând acceptarea faptului că acestea chiar dacă sunt o obligaţie incontestabilă a întreprinderii pot fi utilizate în interesul ei, şi transformarea lor într-o veritabilă strategie"**).

Chiar dacă în principiu administraţia fiscală nu are motive să judece gestiunea internă a entităţii sau calitatea rezultatelor acesteia,

---

*) Cozian M.,Les grands principes de la fiscalite des entrepărises, 3-eme edition, Litee, Paris 1996, pag.18

**) Collette Ch.initiation a la gestion fiscale des entreprises, Eyrollles, Paris 1994,pag.45.



Scanned with OKEN Scanner

unele cazuri ar putea fi considerate în afara legalității și anume:*)

- cheltuieli efectuate fără nici o legătură cu interesul întreprinderii;
- cheltuieli a căror mărime este exagerată; (concretizate în general în avantaje acordate administratorilor sau asociațiilor societății);
- renumerația unor factori de producție fără contrapartidă sau fără justificare;
- transferul sarcinii fiscale către alți contribuabili;
- interpretarea mai largă a unor principii contabile; (ex. independența exercițiilor);
- avansurile acordate între întreprinderi, care pot constitui adevărate credite; inter-întreprinderi nepurtătoare de dobânzi;
- abandonuri de creanțe în cadrul grupurilor.

În astfel de situații controlul fiscal dacă este realizat cu bună credință poate oferi informații utile nu numai statului, ci și investitorilor sau chiar administratorilor unei entități în legătură cu eficiența cu care s-au luat decizii, ori s-au derulat evenimentele și tranzacțiile.

Există cel puțin două ***criterii*** de apreciere a calității acțiunilor și deciziile luate în cadrul gestiunii fiscale a întreprinderii:

- ***eficiența,*** când câștigul realizat este evident și se concretizează într-o stare a trezoreriei pozitivă;
- ***confirmarea*** de către administrația fiscală a legalității măsurilor întreprinse de către entitate, care generează implicații de natură fiscală.

Din cele prezentate desprindem concluzia că *gestiunea fiscală a entității* are în vedere următoarele *obiective:*

- *considerarea gestiuni fiscale* ca o componentă a gestiunii de ansamblu a entității;
- *administrarea corespunzătoare a legislației* de natură fiscală, astfel încât să se asigure respectarea reglementărilor cu caracter fiscal și gestionar;
- *minimizarea costului fiscal* prin raportarea și integrarea dimensiunii fiscale în deciziile de gestiune ale entității, dezideratul avut în vedere fiind cel al *eficienței fiscale;*

---

*) Istrate C. – Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul firmei, Editura Plirom, Iași 2000, pag. 20



Scanned with OKEN Scanner

- acceptarea de către administrația fiscală a unei anumite *abilități a întreprinzătorului* în interpretarea reglementărilor de natură fiscală;

- asumarea de către entitățile economice a *riscului fiscal* prin căutarea și identificarea acelor soluții care să convină cel mai bine interesului gestionar, concretizat în minimizarea sumelor plătite ca impozite, taxe și alte obligații similare;

- *amânarea* la maximum posibil a termenului de plată a obligațiilor fiscale urmărindu-se regularizarea în timp a acestora, de așa manieră încât afectarea trezoreriei să fie întârziată fără însă a cădea în plasa evaziunilor fiscale;

- acceptarea *erorii contabile* care ar putea să intervină în urma unei omisiuni sau inexactități în interpretarea evenimentelor, tranzacțiilor sau textelor de lege, de către contribuabili.

Realizarea acestor obiective depinde de orientarea de ansamblu a politicii de dezvoltare, de acțiunile și deciziile întreprinse astfel încât *să se optimizeze nivelul sarcinii fiscale* în sensul diminuării sau amânării acesteia în condițiile respectării legislației în domeniu prin desfășurarea de activități care să justifice eforturile depuse, scopul fiind creșterea eficienței și rentabilității entității economice.

## 1.4. Eficacitatea fiscală și costul de gestiune a impozitelor și taxelor

Unul din deziderateleimportante ale gestiunii fiscale este cel al *eficacității.*

Acesta presupune *minimizarea costului fiscal* prin asigurarea unui echilibru între fiscalitatea uneori excesivă și abilitatea fiscală de cele mai multe ori justificată a întreprinzătorului.

Optimizarea acestui raport este *cheia relației contabilitate – fiscalitate.*

În acest sens trebuie precizat, că în *relația cu fiscalitatea, gestiunea întreprinderii este reprezentată prin contabilitate, aceasta reprezentând transparența gestiunii economice în raport cu reglementările de natură fiscală.*



Scanned with OKEN Scanner

Ca principală sursă de date, *contabilitatea* se delimitează de fiscalitate, încercând a fi neutră dar şi compatibilă ca sistem de comunicare pentru toţi utilizatorii de informaţii contabile.

Circumscrisă ariei gestiunii fiscale, *eficacitatea* este un instrument de incitare a activităţii, caracterizată printr-un comportament dinamic al entităţii în raport cu parametrii fiscali, dominaţi de criteriul eficienţei în suportarea impozitelor şi taxelor urmărind asigurarea securităţii fiscale a entităţilor.

Aceasta presupune cunoaşterea în detaliu a legislaţiei fiscale dar şi a entităţii pe baza unui sistem informaţional care să *evidenţieze*:

- *normele, principiile şi reglementările de natură fiscală*;
- *consecinţele nerespectării legislaţiei fiscale* concretizat în: amenzi, penalităţi, privare de libertate etc.

*Eficacitatea fiscală* presupune căutarea de soluţii care să conducă la înregistrarea unui *cost fiscal minim*, inclusiv utilizarea tuturor facilităţilor fiscale oferite de lege. Ea nu trebuie înţeleasă ca un scop în sine, ci ca un obiectiv ce urmăreşte definirea gestiunii fiscale, ca o componentă a gestiunii de ansamblu a entităţii având în vedere caracterul imperativ al fiscalităţii.

Eficacitatea fiscală, indiferent de categoria de impozite şi taxe avute în vedere evidenţiază faptul că impunerea bazată în principal pe ***stopajul la sursă*** determină *costuri* pentru entitate. Sunt semnificative în acest sens:*)

***a) costul de gestiune***, determinat de obligaţia întreprinderii de a ţine o contabilitate riguroasă, pentru a dispune la timp de informaţiile necesare completării declaraţiilor de impozite şi taxe, pentru plata obligaţiilor fiscale. La acestea se adaugă criteriul diferenţierii în impunere (taxe diferite), precum şi convieţuirea dintre regimul general şi regimurile particulare de impunere, facilităţile şi sancţiunile fiscale. Toate acestea generează costuri uneori importante pentru entitate.

***b) costul de trezorerie***, determinat de faptul că aproape toate impozitele şi taxele sunt analizate sub aspectul plăţii fără a fi condiţionate de existenţa lichidităţilor. În plus mecanismul regularizărilor este generator de impozite şi taxe de plată sau de recuperat, ce antrenează *creanţe-datorii fiscale*, ce urmează a se regla în

*) Ristea M . – Contabilitatea între interesul fiscal şi gestionar, Editura Tribuna Economică, Bucureşti 1998 pag. 15.



Scanned with OKEN Scanner

perioadele următoare. În toate cazurile în care apar creanțe fiscale, acestea sunt generatoare de costuri de trezorerie.

## 1.5. Riscul, abilitatea și presiunea fiscală în contabilitatea entităților economice

Analiza raportului dintre *contabilitatea și fiscalitatea* entităților impune luarea în considerare a *riscului fiscal* pe care și-l asumă entitățile, atunci când aplică reglementările fiscale. Acestea sunt în unele cazuri exagerate, alteori instabile, uneori excesive și chiar lipsite de realism și eficiență, ceea ce atrage după sine nesiguranță inclusiv pentru cei corecți, care doresc să le respecte, dar din cauza inconsecvenței acestora nu reușesc în totalitate, alunecând uneori fără voia lor pe panta *evaziunii fiscale.*

*Fiscul* recunoaște o anumită iscusință a subiectului impozabil în raport cu reglementările fiscale denumită *abilitate fiscală.* Aceasta presupune *asumarea unui anumit risc* în aplicarea reglementărilor fiscale întrucât entitățile sunt interesate în determinarea și apoi plata la buget a impozitelor și taxelor într-un cuantum cât mai mic posibil, prin aceasta menținându-și trezoreria la un nivel acceptabil, care să le permită efectuarea de plăți către terți pentru acele activități care privesc: investițiile, asigurarea stocurilor, a forței de muncă, etc.; altfel spus pentru remunerarea factorilor de producție.

Apare în aceste condiții un conflict între *interesul fiscal* al statului de a atrage într-un cuantum cât mai mare resurse bugetare și *interesul entităților* de limitare a acestora, prin exploatarea tuturor posibilităților oferite de lege, dar mai ales folosind experiența, iscusința și priceperea specialiștilor în domeniu. Se impune în aceste condiții asigurarea unui *echilibru între dorința autorităților statale de a-și asigura resursele bugetare printr-o fiscalitate excesivă și acțiunile agenților economici de limitare a fiscalității*, la adăpostul legii, dar și prin profesionalismul specialiștilor proprii.

*Soluția* acestui echilibru constă în:

- *deconectarea* contabilității de fiscalitate;



Scanned with OKEN Scanner

- *armonizarea* interesului contabil cu cel fiscal, a normelor şi principiilor contabile cu cele fiscale.

*Riscul fiscal* la care se expun entităţile este generat în primul rând de Guvern ca urmare a excesului de reglementări fiscale tot mai complexe şi sofisticate.

*Ponderea* însemnată a impozitelor şi taxelor în totalul activităţii entităţilor face ca uneori să devină insuportabile, determinând pe de-o parte descurajarea activităţilor *generatore de valoare nou creată*, iar pe de altă parte căutarea de *soluţii* (legale sau ilegale) care să conducă la neplata în totalitate sau în parte a obligaţiilor fiscale. Astfel putem vorbi de o *presiune fiscală* atât la nivel macroeconomic cât şi microeconomic.

Presiunea fiscală la nivelul *economiei naţionale* poate fi exprimată prin indicatorul *rată a fiscalităţii*:

$$r_f = \frac{\sum V_f}{P.I.B.} \text{ x100}$$

în care: $r_f$ – rata fiscalităţii;
$V_f$ – veniturile fiscale încasate de către stat;
P.I.B. – produsul intern brut.

Această relaţie poate fi transpusă şi la nivel microeconomic prin determinarea indicatorului *presiune fiscală:*

$$p_f = \frac{\sum (I+T) - \sum (S_p + T_c)}{\sum V_a \text{ sau } V_b} \text{ x 100}$$

în care :
I – impozite plătite
T – taxe plătite
$S_p$ – subvenţii primite
$T_C$ - taxe de consumaţie
$V_a$ - valoarea adăugată
$V_b$ - venituri brute

*Presiunea fiscală* la nivel naţional cât şi la nivelul agenţilor economici trebuie să se situeze în *limitele rezonabile*, care să garanteze pentru stat un nivel sigur al veniturilor bugetare, iar pentru întreprinderi



Scanned with OKEN Scanner

să încurajeze investiţiile, consumul şi creşterea economică. Un nivel ridicat al presiunii fiscale va conduce la rezistenţă la impozite şi taxe din partea contribuabililor, concretizată în încercări de sustragere prin orice mijloace de la plata obligaţiilor bugetare, care pot avea consecinţe negative atât pentru stat cât şi pentru contribuabili. *Statul* va fi în imposibilitatea de a-şi încasa în termen veniturile estimate, în timp ce *entităţile economice* pot cădea în plasa evaziunii fiscale prin nerespectarea normelor fiscale, dar şi a principiilor contabile.

Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 2

# EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR ÎNTRE PRINCIPII CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 2.1. Conţinutul, criteriile şi parametrii evaluării în contabilitate

### *2.1.1. Definiţii şi criterii de bază ale evaluării*

*Evaluarea* este procedeul de cuantificare şi exprimare în unităţi valorice (monetare) a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor financiare, precum şi a tuturor evenimentelor şi tranzacţiilor ce au determinat modificarea poziţiei financiare şi a performanţelor entităţilor.

*Prin evaluare* se realizează însumarea, gruparea, centralizarea şi generalizarea celor mai variate bunuri, evenimente, activităţi şi tranzacţii, ceea ce permite *exprimarea unitară* şi comparaţia între diverse elemente exprimate iniţial în etaloane naturale.

În teoria şi practica contabilă s-au conturat mai multe *criterii* cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active, datorii, cheltuieli şi venituri. Acestea sunt:*)

- valoarea de utilitate;
- valoarea justă;
- valoarea de piaţă;
- timpul.

***a) Valoarea de utilitate*** este reprezentată de preţul presupus a fi acceptat de un potenţial cumpărător în funcţie de:

---

*)Călin O., Ristea M. Bazele Contabilităţii, Colecţia Economică, Editura Naţional, 2000, pag. 9



Scanned with OKEN Scanner

- valoarea de întrebuințare;
- prețul pieții;
- starea sau amplasarea elementului supus evaluării.

Valoarea de utilitate a unui *element de activ* este dată de echivalentul bănesc acceptat de vânzător şi cumpărător în cadrul tranzacțiilor directe. Aceasta trebuie privită prin prisma pierderilor, pe care le-ar suporta un agent economic, dacă nu ar deține un anumit bun absolut necesar activității sale.

Pentru un *element de datorii*, valoarea de utilitate este reprezentată prin sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligației create, sau cele ce urmează a fi plătite ca: impozite, taxe, sau alte obligații bugetare.

***b) Valoarea justă*** este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfăşurate în condiții obiective. Are la bază cunoaşterea de formă şi conținut, a elementelor ce fac obiectul evaluării fiind recunoscută de piață. Altfel spus este valoarea de piață determinată de evaluatori. În cazul în care *costul de achiziție* sau de *producție* al unui activ nu este cunoscut şi nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau de producție va fi reprezentat de *valoarea justă* (reală) atribuită activului.

***c) Valoarea de piață*** a unui activ reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă. *Trăsăturile* esențiale ale acesteia sunt:

- activele de piață sunt relativ omogene;
- sunt cantități suficiente, de active tranzacționate, în aşa fel încât oricând pot fi găsiți potențiali cumpărători şi vânzători;
- prețurile sunt disponibile pentru a fi cunoscute de public.

În realitate valoarea de piață se stabileşte prin *raportul cerere - ofertă* pe o piață complet liberă, în care ofertanții şi cumpărătorii cunosc în detaliu parametrii tranzacției.

***d) Timpul*** are în vedere o anumită dată calendaristică (zi, lună, an), la care se realizează evaluarea. Aceasta poate fi: în trecut, în prezent sau în viitor. Este consecința principiului *continuității activității,* conform căruia orice activitate, eveniment sau tranziție provine din trecut, trece prin prezent şi produce efecte în viitor.



Scanned with OKEN Scanner

Conform reglementărilor actuale evaluarea evenimentelor şi tranzacţiilor la intrarea în patrimoniu se realizează pe baza ***costului istoric*** din trecut ce va genera fluxuri, evenimente şi tranzacţii viitoare, concretizate în ieşiri de active şi pasive.

În conformitate cu Cadrul General Contabil Internaţional, *activele*, reprezintă resurse prezente controlate de întreprindere, ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă beneficii viitoare.

*Datoriile,* reprezintă obligaţii actuale ale întreprinderii ca urmare a unor evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficii economice viitoare.

Aceste definiţii confirmă *importanţa criteriului „timp"* în evaluarea contabilă a activelor şi datoriilor.

## *2.1.2. Parametrii evaluării în contabilitate*

***Parametrii evaluării*** sunt reprezentaţi de variabile independente, sau mărimi proprii ale bunurilor, activităţilor, evenimentelor şi tranzacţiilor ce permit caracterizarea sub aspect monetar a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Conform *Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară*, cei mai reprezentativi *parametrii* ai evaluării sunt:

- valoarea de intrare;
- valoarea contabilă (netă);
- valoarea curentă;
- valoarea actualizată;
- valoarea realizabilă;
- valoarea realizabilă netă;
- valoarea de utilizare;
- valoarea recuperabilă;
- valoarea reziduală.

***a)Valoarea de intrare*** reprezintă expresia monetară a activelor şi datoriilor la data intrării în unitate, fiind denumită şi cost istoric.

*Valoarea de intrare a activelor* exprimă numerarul sau echivalentele de numerar ce au fost decontate furnizorilor în momentul



Scanned with OKEN Scanner

achiziției (mai puțin TVA) respectiv costul de producție în cazul celor rezultate din producție proprie.

*Valoarea de intrare a datoriilor* reprezintă valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau în anumite împrejurări, valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar, sau echivalente ale numerarului, pentru a stinge datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

Valoarea de intrare, ca parametru al evaluării poate fi exprimată prin:

- *costul de achiziție,* pentru bunurile procurate cu titlu oneros (contra plată);
- *costul de producție,* în cazul bunurilor rezultate din producție proprie;
- *valoarea de aport,* pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;
- *valoarea de utilitate,* pentru bunurile intrate ca: subvenții, donații cu titlu gratuit în funcție de prețul pieții, starea și amploarea acestora;
- *valoarea nominală,* pentru sumele probabile de primit în schimbul creanțelor , respectiv de plătit în cazul datoriilor.
- *valoarea de corespondență*[*)], în cazul cheltuielilor și veniturilor, stabilită prin asociere cu activele și pasivele transformate în cheltuieli / venituri.

Astfel, *cheltuielile* sunt evaluate după caz, ca o creștere a datoriilor (în cazul cheltuielilor sub formă de datorii) sau o diminuare a activului (în cazul cheltuielilor sub forma plăților și consumurilor).

*Veniturile* sunt evaluate, după caz ca o creștere de activ, deci ca, valoarea creanței asupra clientului, sau ca lichidități încasate în cazul vânzărilor, respectiv costul de producție în cazul veniturilor din producția proprie de imobilizări și stocuri.

În cazul *ieșirilor de stocuri* prin vânzare, consum, etc., când nu există posibilitatea identificării valorii contabile de intrare, iar *la ieșire, evaluarea* se face la:

- costul mediu ponderat *(CMP);*
- prețul primului lot intrat *(FIFO)* - în ordinea cronologică a

---

*) Călin O., Ristea M.,-Bazele Contabilității, Editura Național, București 2000, pag. 237



Scanned with OKEN Scanner

epuizării loturilor;

- prețul ultimului lot intrat *(LIFO)* - în ordinea invers cronologică a epuizării loturilor*).

***b) Valoarea contabilă*** reprezintă expresia monetară la care este înregistrat un activ în bilanț, după deducerea tuturor deprecierilor (amortizării, ajustări de valoare, diferențe de preț ,TVA neexigibil, etc.)

***c) Valoarea curentă,*** sau costul de înlocuire este reprezentată de echivalentul valoric, pe care întreprinderea acceptă să-l plătească, pentru a dobândi la nivelul prețurilor prezente, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

***d) Valoarea actualizată*** reprezintă o estimare prezentă a echivalentelor, fluxurilor viitoare de intrări de numerar generat de elementele de *activ,* ca urmare a desfăşurării în condiții normale a activității, respectiv echivalentul fluxurilor nete viitoare de numerar necesare pentru stingerea obligațiilor, ca urmare a desfăşurării normale a activității, în cazul *pasivelor.*

***e) Valoarea realizabilă*** este dată de echivalentul în numerar, ce poate fi obținut prin vânzarea prezentă în condiții normale a activelor entității.

***f) Valoarea realizabilă netă*** exprimă prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfăşurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul şi costurile estimate necesare vânzării.

***g) Valoarea de utilizare*** este reprezentată prin valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare estimate din utilizarea continuă a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viață utile.

***h) Valoarea recuperabilă*** este suma pe care întreprinderea se aşteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

***i) Valoarea reziduală*** reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obțină, prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Normele contabile internaționale şi europene utilizează ca *parametru de bază* în evaluarea activelor şi pasivelor patrimoniale, *valoarea de intrare* denumită *cost istoric*. Cu toate acestea, este posibilă

---

*) IAS nr. 2 „Stocuri" nu mai recomandă metoda (formula) LIFO.



Scanned with OKEN Scanner

şi combinarea cu alţi parametrii sau folosirea unor alternative bazate pe *costul istoric recuperabil*, respectiv conceptul de *menţinere a nivelului capitalului fizic sau financiar*. Astfel, trebuie adoptat conceptul de *capital fizic*, dacă principala preocupare a investitorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii şi conceptul de *capital financiar*, în cazul în care investitorii sunt preocupaţi de menţinerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a acestuia.

## 2.2. Delimitări între principiile contabile şi reglementările fiscale la evaluarea activelor şi pasivelor

*Evaluarea* activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii trebuie realizată prin prisma *principiilor contabile generale* privind organizarea contabilităţii dar şi a *reglementărilor fiscale* în vigoare. Pe lângă elementele comune, atât principiilor contabile cât şi regulilor fiscale, între acestea se manifestă şi numeroase *contradicţii*.

Manifestarea cea mai concretă a acestora apare odată cu determinarea rezultatului contabil, respectiv a rezultatului fiscal al exerciţiului. Analiza diferenţelor dintre cele două rezultate trebuie axată pe modul în care fiscalitatea influenţează prin reglementări specifice, aplicarea corectă a principiilor contabile de bază.

*Reglementările contabile* din ţara noastră (OMFP 3055/2009) prevăd ca evaluarea elementelor prezentate în situaţiile financiare să se facă conform contabilităţii de angajamente*) şi următoarelor principii:

- principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere;
- principiul continuităţii activităţii;
- principiul permanenţei metodelor;
- principiul prudenţei;
- principiul independenţei exerciţiului;
- principiul necompensării.

---

*) *Contabilitatea de angajamente* prevede că efectele tranzacţiilor şi a altor evenimente să fie recunoscute atunci când acestea se produc şi nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul bănesc este încasat sau plătit, fiind înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadei aferente.



Scanned with OKEN Scanner

- principiul evaluării separate a elementelor de activ şi pasiv;
- principiul *prevalenței* economicului asupra juridicului;
- principiul pragului de semnificație.

Entitățile care întocmesc *situații financiare simplificate* vor avea în vedere cu ocazia evaluării elementelor din bilanț, contul de profit şi pierderi şi notele explicative doar *primele şapte principii.* Orice abateri de la principiile contabile trebuie prezentate în notele explicative inclusiv motivele şi influențele asupra rezultatului perioadei.

Între aceste principii recomandate de *Standardele Internaționale, directivele europene şi reglementările naționale* se constată cu ocazia evaluării, o serie de *divergențe* ce trebuie analizate cu responsabilitate de către normalizatorii şi profesioniştii contabili.

### *2.2.1. Interpretarea principiului prudenței prin prisma fiscalității*

În esență *principiul prudenței* presupune o apreciere rezonabilă a faptelor, evenimentelor şi tranzacțiilor, astfel încât să se evite riscul de transfer în viitor a incertitudinilor prezentului. Aceasta înseamnă printre altele, luarea în considerare a tuturor riscurilor şi cheltuielilor viitoare, indiferent de sensul asupra rezultatului financiar (profit sau pierdere) care este influențat, în anumite condiții, de reglementări fiscale.

**Exemplu:** Neadmiterea la deducere, decât a unor provizioane şi în anumite limite, este răspunsul statului la încercarea agenților economici de a influența rezultatul financiar şi implicit impozitul pe profit, prin contabilizarea uneori supraevaluată a datoriilor cu valoare şi exigibilitate incertă.

Rezultă astfel, că *principiile contabile nu coincid întotdeauna cu regulile fiscale*, iar pentru respectarea imaginii fidele, agenții economici trebuie să aplice cu discernământ principiul prudenței.

Aplicarea întocmai a *principiului prudenței*, conduce uneori la un rezultat contabil, care nu este acceptat de fisc, acesta impunând determinarea unui rezultat fiscal, prin influențarea celui contabil cu unele corecții specifice extracontabile, realizate cu ocazia întocmirii *declarațiilor de impunere.*



Scanned with OKEN Scanner

Conectarea contabilității la fiscalitate în țara noastră are efecte şi în ceea ce priveşte înregistrarea în contabilitate a provizioanelor, care sunt consecința principiului prudenței.

Astfel, agenții economici, datorită *deductibilității*, doar în anumite limite şi numai a unor categorii de provizioane, nu sunt interesați în constituirea decât a provizioanelor deductibile fiscal şi nici acestea întotdeauna, datorită neânțelegerii corecte, a lipsei de experiență, dar mai ales a fricii aproape instinctive de a nu greşi față de fisc.

Acesta este cel mai evident exemplu de conectare a contabilității la fiscalitate, provizioanele fiind deductibile numai în baza unor reglementări de natură fiscală, ceea ce nu coincide cu interpretarea contabilă a principiului prudenței, care înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor profesionale necesare, pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine, astfel încât activele şi veniturile să nu fie *supraevaluate,* iar datoriile şi cheltuielile să nu fie *subevaluate.*

### *2.2.2. Interpretarea costului istoric prin prisma fiscalității*

Începând cu anul 1994, normalizatorii români în domeniul contabilității au introdus în reglementările contabile *principiul costului istoric*. Conform acestuia, activele, datoriile şi capitalurile proprii se evaluează la intrarea în unitate la costul istoric şi rămân la această valoare denumită şi *valoare de intrare* până la ieşirea din întreprindere (consum, cesiune, etc.) scăzându-se din gestiune la aceeaşi valoare.

*Implicațiile fiscale* ale principiului costului istoric pot fi puse în evidență dacă analizăm conținutul valorii de intrare. De regulă, aceasta se compune din mai multe elemente, printre care se regăsesc şi *cheltuieli în sens contabil*, adică sume care au fost înregistrate sau puteau fi înregistrate în conturi de cheltuieli.

Dacă avem în vedere reglementările fiscale, când înregistrăm cheltuielile, ne interesează deductibilitatea acestora. Deoarece un *obiectiv al gestiunii fiscale* a întreprinderii este diminuarea sarcinii fiscale, sau dacă nu este posibil, amânarea ei în timp, atunci putem să



Scanned with OKEN Scanner

ne propunem ca la intrarea în unitate, o parte cât mai mare din cheltuielile, care pot fi cuprinse în valoarea de intrare să fie deductibile, imediat prin considerarea lor ca fiind cheltuieli ale perioadei de gestiune. Neincluderea lor în cost ar însemna amânarea deductibilității până la ieşirea din gestiune, respectiv până la înregistrarea amortizării în cazul imobilizărilor*).

### *2.2.3. Consecințe fiscale ale principiului continuității activității*

*Implicațiile fiscale* ale principiului continuității activității apar cu ocazia repartizării cheltuielilor pe mai multe exerciții, înregistrarea amortizărilor, provizioanelor, reportului rezultatelor etc.

Este cunoscut faptul că lipsa de continuitate înseamnă dizolvarea şi lichidarea firmei.

Sub *aspect contabil şi fiscal*, particularități în legătură cu lichidarea apar odată cu inventarierea şi consemnarea rezultatelor în contabilitate, deoarece după inventariere se vor înregistra cheltuieli şi venituri dintre care unele vor fi nedeductibile fiscal, respectiv neimpozabile**). În acelaşi timp pot să apară şi diminuări sau creşteri ale taxei pe valoarea adăugată deductibile sau a celei colectate.

Toate acestea trebuie tratate în conformitate cu normele contabile şi fiscale. Deoarece după inventariere se va întocmi bilanțul, este preferabil ca înainte de sistematizarea posturilor acestuia să se întocmească o *declarație de impunere*, în care să se evidențieze exact obligațiile fiscale şi influența acestora asupra activelor, pasivelor şi rezultatelor financiare. Această declarație va avea în vedere eventuala *pierdere fiscală* care rămâne nerecuperată la data întocmirii bilanțului.

Cu ocazia valorificării activelor în vederea plății datoriilor, ca urmare a lichidării societăților comerciale, ceea ce se traduce prin întreruperea continuității activității, se generează o serie de *consecințe fiscale* între care:

---

*) Istrate C., Fiscalitatea şi contabilitatea în cadrul firmei, Editura Polirom, 2000. pag.37.

**) Idem pag. 247-248



Scanned with OKEN Scanner

- *înregistrarea taxei pe valoarea adăugată, colectată* o dată cu facturarea activelor în favoarea cumpărătorilor;

- *evidențierea taxei pe valoarea adăugată*, deductibilă din facturile primite de la prestatorii de servicii privind activități specifice de lichidare;

- *diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată*, aferentă părții din creanțe, la care se renunță de către întreprindere cu titlu de reducere financiară, sau care nu mai poate fi recuperată fiind trecută pe cheltuieli, precum şi diminuarea taxei deductibile aferente părții din datorii, care nu se mai plăteşte ca urmare a reducerilor financiare acordate de furnizori;

- evidențierea *cheltuielilor nedeductibile*; precum şi a *deducerilor fiscale* (pierderile din anii precedenți, anulări de provizioane, rezerve legale, etc.)

- *reflectarea rezultatului lichidării* şi a impozitului aferent, în cazul în care se înregistrează profit, respectiv acoperirea pierderii atunci când rezultatul este negativ (pierdere);

- *impozitarea rezervelor legale* cu cota aferentă impozitului pe profit, iar apoi cu cota aferentă impozitului pe dividende;

- *impozitarea rezervelor statutare* şi a altor rezerve cu cota aferentă impozitului pe dividende;

- *compensarea* cu acordul organului fiscal a datoriilor față de buget cu creanțele față de acesta;

- constituirea de *provizioane deductibile fiscal* pentru acoperirea pierderilor rezultate din neacoperirea totală sau parțială a creanțelor, din sumele repartizate în urma lichidării debitorului, (vezi legea nr. 99/1999).

*Aporturile efective* aduse de acționari sau asociați în societate sub forma capitalului social *nu se supun impozitării*, restituindu-se la valoarea înregistrată în contabilitate. *Celelalte elemente de capitaluri proprii se impozitează cu cota aferentă impozitului pe profit* şi cea aferentă *impozitului pe dividende*, când s-au constituit din *profitul brut*, şi cu cota aferentă impozitului pe dividende când s-au constituit din *profitul net.*



Scanned with OKEN Scanner

## *2.2.4. Efecte fiscale ale principiului independenței exercițiului*

*Principiul independenței exercițiului* presupune a se lua în considerare toate veniturile şi cheltuielile aferente exercițiului financiar, pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării creanțelor sau data plății datoriilor.

În țara noastră, *exercițiul contabil şi cel fiscal încep la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie,* cu toate că activitățile, procesele şi operațiile economice se succed fără întrerupere, ceea ce presupune delimitarea acestora la nivelul anului calendaristic. Această operațiune nu este simplă, deoarece unii indicatori ai activității se calculează lunar, alții trimestrial, iar alții anual. De asemenea, unele obligații fiscale şi sociale se calculează cumulat de la începutul anului şi se plătesc trimestrial, iar cea mai mare parte se calculează şi se plătesc lunar: (impozitul pe salarii, contribuția la asigurările sociale, asigurările de sănătate, şomaj, etc).

Există şi elemente mai speciale, cum sunt *cheltuielile calculate, dar neplătite* (amortizări, provizioane, ajustări şi pierderi de valoare ale activelor) precum şi cheltuielile care se referă la alte perioade, care trebuie astfel grupate, încât să poată fi luate în considerare la calculul rezultatului financiar al lunilor în care se produc efectele lor, aşa cum şi veniturile trebuie să aparțină lunilor în care se fac eforturile pentru obținerea acestora.

Aplicarea concretă a principiului independenței exercițiului generează *implicații fiscale.*

**Exemplu:** În cazul *provizioanelor pentru garanții* de bună execuție, a celor pentru *clienții declarați falimentari* de tribunale, *cheltuielile cu reparațiile capitale la imobilizări*, care trebuie repartizate pe mai multe exerciții, etc. când momentul constituirii acestora nu corespunde cu cel al producerii riscului respectiv cheltuielile şi veniturile se înregistrează şi în alte exerciții.

Din punct de vedere fiscal pentru cheltuielile cu reparațiile capitale nu se acceptă deducerea lor în momentul efectuării cheltuielilor, ci numai ulterior, prin mecanismul cheltuielilor anticipate*).

*)Istrate C. op. citată pag. 36.



Scanned with OKEN Scanner

Din cele prezentate, ajungem la concluzia conform căreia, aplicarea principiului independenței exercițiului în evaluarea activelor și datoriilor nu este simplă, iar de multe ori *intervenția fiscalității antrenează neconcordanțe* între rezultatul contabil și cel fiscal, motiv pentru care, *considerăm prioritare principiile contabile în fața reglementărilor fiscale,* deoarece au la bază raționamente profesionale, bazate pe standarde recunoscute la nivel internațional.

### *2.2.5. Implicații fiscale generate de schimbarea metodelor contabile*

*Prin evaluare* se determină valorile la care activele și datoriile sunt evidențiate în contabilitate, folosind metode recunoscute de normalizatorii contabili și de fisc.

Atunci când activele și datoriile sunt recunoscute de entități acestea trebuie evaluate la *costul lor*, respectiv, *valoarea justă* a contraprestației oferite în cazul unui activ, sau primite în cazul unei datorii.

*Valoarea justă* a contraprestației oferite, sau primite este în mod normal determinabilă prin referire la prețul de tranzacționare sau alte prețuri de piață.

În cazul în care, prețurile de piață nu sunt determinate credibil, valoarea justă a unei contraprestații este estimată ca suma tuturor plăților, sau încasărilor viitoare actualizate .

Pentru determinarea valorii juste, se pot folosi metode specifice, care conform *principiului permanenței metodelor*, trebuie menținute o perioadă cât mai lungă, pentru a se asigura comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. *Schimbarea metodelor* și a politicilor contabile este permisă doar dacă: sunt cerute de lege, de un standard contabil, sau au ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile ce au avut loc.

Atunci când metodele contabile *au fost schimbate* în cursul exercițiului, trebuie *menționată schimbarea și prezentate influențele asupra rezultatului în notele explicative*, la situațiile financiare*). Astfel,

*) Vezi IAS nr. 1 „Prezentarea situațiilor financiare"



Scanned with OKEN Scanner

utilizatorii pot aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, precum şi efectul modificării metodei asupra rezultatelor curente şi reportate, dar şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii în viitor. Fără ca normele contabile din România să fi rezolvat, problematica *schimbării de metodă*, din contabilitatea internaţională *se disting* următoarele *categorii de schimbări*:*)

- schimbarea *metodelor contabile* şi a *evaluărilor contabile*;
- schimbarea *modalităţilor de aplicare* a metodelor determinate de corectarea erorilor;
- schimbarea *opţiunilor fiscale.*

*Schimbarea de metodă,* în toate cazurile în care are incidenţă semnificativă asupra conturilor anuale ale exerciţiilor anterioare, celor în care se constată modificarea sau ale exerciţiilor ulterioare, se impune un tratament adecvat.

În acest sens, în *notele explicative*, trebuie menţionat:

- *felul incidenţei;*
- *valoarea;*
- *cauzele modificării.*

Anumite schimbări impun şi un tratament contabil adecvat, realizat de regulă în exerciţiu în care se constată modificarea, prin afectarea rezultatului excepţional, sau a rezervelor în concordanţă cu obiectivele gestiunii întreprinderii, care pot fi după caz, de minimizare sau maximizare a activelor nete şi a profitului .

*Schimbarea evaluărilor contabile* poate fi făcută atunci când noua metodă este impusă de un text legal, sau din iniţiativa întreprinderii justificată prin căutarea *imaginii fidele.*

De cele mai multe ori *modificarea vizează:*

- evaluarea şi contabilizarea cheltuielilor de dezvoltare;
- evaluarea titlurilor financiare prin echivalenţă;
- regimurile de amortizare a imobilizărilor;
- evaluarea stocurilor;
- constituirea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli.

Orice modificare a *evaluării contabile* trebuie contabilizată la nivelul rezultatului activităţii curente, pe feluri de cheltuieli şi venituri

---

*) Ristea M.,Contabilitatea între fiscal şi gestionar, Editor Tribuna Economică,, 1998, pag.12.



Scanned with OKEN Scanner

ale întreprinderii, influențând:

- exercițiul în care modificarea a avut loc, dacă aceasta nu afectează decât acest exercițiu;
- exercițiile anterioare, dacă acestea sunt afectate.

Atunci când o modificare într-o evaluare contabilă are o incidență importantă asupra conturilor exercițiului încheiat sau poate avea o incidență importantă asupra conturilor din exercițiile anterioare, incidența acestei modificări trebuie menționată și cuantificată în notele explicative.

Schimbările care intervin în *modalitățile de aplicare a regulilor și metodelor contabile,* nu antrenează nici o schimbare în soldurile de deschidere, deoarece circumstanțele care motivează modificarea sunt noi și au luat naștere în cursul exercițiului în care au avut loc, deci au fost constatate.

*Schimbarea opțiunilor fiscale* are în vedere:

- introducerea sau *renunțarea la unele categorii de impozite și taxe*;
- *reducerea sau majorarea unor cote de impozitare;*
- *acordarea unor facilități fiscale* pentru unele activități, sectoare, sau agenți economici.

Prin aceste *opțiuni* guvernul poate promova investițiile, sau consumul în unele sectoare ale economiei, sau reducerea acestora în alte sectoare sau domenii de activitate.

*În concluzie* schimbarea metodelor contabile antrenează implicații fiscale ce pot fi influențate de stat prin *opțiuni fiscale*.

### *2.2.6. Interpretarea principiului prevalenței economicului în fața juridicului, în relație cu fiscalitatea*

Modalitățile concrete de aplicare a principiilor contabile în cadrul unei contabilități dependente de fiscalitate, generează un anumit *raport între realitatea economică și apartenență juridică* a reflectării acestora în contabilitate.

*Reglementările contabile*, armonizate cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, impun ca evenimentele și tranzacțiile să fie contabilizate și prezentate în situațiile financiare, în



Scanned with OKEN Scanner

concordanță cu realitatea economică și nu doar cu forma lor juridică, deoarece fondul tranzacțiilor, sau a altor evenimente nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce *transpare* din forma lor juridică sau convențională. Această prioritate caracterizează *sistemul de contabilitate anglo-saxon*, în cadrul căruia:

- normele și reglementările fiscale nu exercită nici o influență asupra contabilității;
- nu există plan contabil general precis și rigid pe care întreprinderile să-l aplice;
- utilizatorii principali ai informațiilor contabile sunt investitorii;
- oferă entităților o mare libertate în prezentarea situațiilor financiare anuale, sub rezerva ca ele să prezinte *imaginea fidelă* a situației economice și financiare pentru ca informațiile să permită utilizatorilor luarea celor mai *raționale decizii*.

În opoziție cu sistemul anglo-saxon se află *sistemul contabil continental*, care nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate, iar normele și reglementările fiscale exercită o influență semnificativă asupra contabilității; informația contabilă fiind puternic influențată de conținutul juridic al evenimentelor și tranzacțiilor.

Acceptarea sau neacceptarea priorității realității economice în fața apartenenței juridice conduce la interpretarea diferită a principiului fundamental al contabilității, cel de imagine fidelă.

*Imaginea fidelă* pentru *anglo-saxoni* se caracterizează prin primatul realității economice în fața formei juridice, aplicându-se cu succes în acele țări în care a avut loc deconectarea contabilității de fiscalitate, iar situațiile financiare reprezintă o sinteză a contabilității financiare și a celei de gestiune.

*Interpretarea continentală* a imaginii fidele consacră primatul *apartenenței juridice* asupra realității economice, ceea ce presupune ca imaginea oferită de conturi să fie conformă cu regulile și procedurile juridice în vigoare, aceasta însemnând respectarea tuturor principiilor acceptate, precum și a dispozițiilor de natură a influența dreptul de proprietate.

Chiar dacă în ultimul timp se constată o apropiere între cele două sisteme *interpretarea principiului imaginii fidele, rămâne principalul obstacol în calea armonizării contabile internaționale.*



Scanned with OKEN Scanner

## 2.3. Evaluarea activităților obișnuite, evenimentelor extraordinare, erorilor fundamentale și estimărilor contabile

*Politicile contabile*, în general exprimă principii fundamentale, convenții, reguli și practici specifice adoptate de o întreprindere în pregătirea și prezentarea documentelor financiare de sinteză. Aceste politici vizează printre altele:

- activitățile curente;
- evenimentele extraordinare;
- erorile fundamentale;
- estimările contabile.

***Activitățile curente*** (obișnuite) sunt activitățile desfășurate de întreprinderi, ca parte a obiectului de activitate și cele adiționale, în care se implică pentru dezvoltarea activităților de bază, sau derivând din acestea. Teoretic, toate veniturile și cheltuielile incluse în determinarea rezultatului din exploatare, sunt realizate în cursul desfășurării de către întreprindere a activităților curente.

Activitățile curente privesc activitățile de exploatare și cele financiare.

***Evenimentele extraordinare*** sunt veniturile și cheltuielile rezultate din evenimente, sau tranzacții ce sunt total diferite de activitățile obișnuite ale entității care nu au caracter frecvent sau regulat și nu depind de voința noastră (ex. calamități naturale).

Modalitatea prin care se stabilește dacă un eveniment, sau o tranzacție se delimitează clar de activitățile curente, este determinată de *natura evenimentului*, sau a tranzacției aferente activității desfășurate în mod curent de întreprindere, mai degrabă decât frecvența cu care se așteaptă ca aceste evenimente să aibă loc. Prin urmare, un eveniment, sau o tranzacție poate fi extraordinară pentru o întreprindere, dar nu și pentru alta, datorită diferențelor dintre activitățile obișnuite ale respectivelor întreprinderi.

***Erorile fundamentale*** sunt greșelile descoperite în perioada curentă și care reprezintă *un prag de semnificație important*, astfel încât situațiile financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade anterioare, nu mai pot fi considerate ca prezentând încredere la data emiterii lor.



Scanned with OKEN Scanner

Erorile ce apar în pregătirea situațiilor financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade anterioare pot fi descoperite în perioada curentă. Acestea sunt consecința următoarelor *cazuri:*

- *un calcul matematic greşit;*
- *greşeli în aplicarea metodelor contabile;*
- *interpretări greşite* a evenimentelor, fraudelor, sau omisiunilor.

*Corectarea* acestor erori este inclusă de obicei în determinarea rezultatului contabil şi fiscal corespunzător perioadei curente. Atunci când o eroare are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare corespunzătoare uneia, sau mai multor perioade de gestiune, astfel încât acestea nu mai sunt credibile, ele se numesc *erori fundamentale.*

Erorile constatate în perioadele anterioare, trebuie corectate prin recalcularea informațiilor corespunzătoare perioadelor precedente, inclusiv a influențelor fiscale în scopul înlesnirii realizării de comparații. Trebuie făcută distincție între corectarea erorilor fundamentale şi schimbarea estimărilor contabile.

*Estimările contabile* sunt prin natura lor aproximări ce necesită revizuire, pe măsură ce alte noi informații devin cunoscute.

*Efectul* schimbării unei estimări contabile trebuie reflectat în aceleaşi situații financiare, în care s-a inclus anterior estimarea inițială cu referire la:

- perioada în care are loc schimbarea;
- dacă afectează numai această perioadă sau orice perioadă viitoare;

Suma corespunzătoare unei corectări aduse unei erori fundamentale înregistrate într-o perioadă anterioară, trebuie reflectată prin ajustarea soldului de deschidere a *rezultatului reportat.*

Situațiile financiare incluzând informațiile comparative din perioadele anterioare, sunt prezentate ca atunci când eroarea fundamentală ar fi fost corectată în perioada în care a fost făcută.

Întreprinderile trebuie să prezinte în cadrul *situațiilor financiare:**) următoarele *aspecte* privind *erorile şi corecțiile:*

- *natura erorilor* fundamentale;

---

*) IAS nr. 8 „Politici contabile, estimări şi erori"



Scanned with OKEN Scanner

- *valoarea corecției aduse perioadei* curente și fiecărei perioade anterioare prezentate în cadrul situațiilor comparative;

- *valoarea corecției corespunzătoare perioadelor anterioare* celor incluse în cadrul informațiilor comparative;

- dacă *informațiile comparative au fost recalculate*, respectiv specificarea faptului că această recalculare este imposibilă.

*Suma corespunzătoare corectării unei erori fundamentale trebuie inclusă în determinarea rezultatului net*, corespunzător perioadei curente.

*În concluzie* erorile contabile descoperite trebuie corectate în perioada curentă, prezentate în notele explicative împreună cu implicațiile fiscale generate.

## 2.4. Efectele modificării politicilor contabile asupra evaluării activelor și datoriilor

*Politicile contabile* ale unei întreprinderi trebuie păstrate, în general de la o perioadă de gestiune la alta, pentru a permite utilizatorilor identificarea tendinței în ceea ce *privește*:

- *evoluția poziției financiare* a întreprinderii;
- *performanțele economico - financiare*;
- *evoluția fluxurilor de numerar* (trezorerie);
- *compararea situațiilor financiare* de la un exercițiu financiar la altul.

*Modificarea politicilor contabile*[*)] se poate face doar dacă este cerută de: statut, actul constitutiv, sau de un organism de elaborare a standardelor contabile, respectiv dacă această modificare are ca rezultat o prezentare mai adecvată, relevantă și credibilă a evenimentelor, sau tranzacțiilor în cadrul situațiilor financiare anuale.

Modificarea politicilor contabile poate fi aplicată atât *retrospectiv cât și prospectiv.*

Aplicarea *retrospectivă* are ca rezultat o nouă politică contabilă, aplicată evenimentelor și tranzacțiilor, ca și cum noua politică ar fi fost folosită dintotdeauna.

---

*) Vezi IAS nr. 8 „Politici contabile, estimări și erori"



Scanned with OKEN Scanner

Aplicarea *prospectivă* a politicilor contabile, constă în faptul că noua politică este aplicată evenimentelor şi tranzacţiilor, ce vor avea loc după data la care s-a efectuat schimbarea. Nici o ajustare referitoare la perioadele anterioare nu se aplică soldului de deschidere al rezultatului reportat, sau în raportarea rezultatului contabil net corespunzător perioadei, deoarece soldurile existente nu sunt recalculate.

Nu sunt considerate *schimbări de politică contabilă*:

- adoptarea unei metode contabile pentru evenimente sau tranzacţii, care diferă esenţial de evenimentele sau tranzacţiile ce au avut loc anterior;

- adoptarea unei noi metode contabile pentru evenimente şi tranzacţii ce nu au avut loc anterior, sau care au fost neimportante, ori nesemnificative.

Când o schimbare în cadrul unei politici contabile are un *efect semnificativ* asupra perioadei curente, sau poate avea efecte semnificative asupra perioadelor ulterioare în cadrul situaţiilor financiare se vor prezenta următoarele *informaţii:*

- *motivele schimbării;*

- *valoarea ajustării* pentru perioada curentă şi pentru toate perioadele prezentate;

- *suma corespunzătoare ajustărilor* efectuate în perioadele anterioare celor incluse în informaţiile comparative;

- faptul că *informaţiile comparative au fost recalculate* sau că acest lucru este imposibil.

Ajustările rezultate din modificarea unei politici contabile sunt incluse în determinarea rezultatului net corespunzător perioadei, deoarece modificarea politicilor contabile influenţează evaluarea elementelor cuprinse în situaţiile financiare ale întreprinderii.

În situaţia modificării politicilor contabile *evaluarea posturilor* din conturile anuale trebuie efectuată cu respectarea următoarelor *cerinţe*:

a) evaluarea *imobilizărilor corporale şi a stocurilor* a căror utilizare este limitată în timp, se efectuează pe baza *valorii de înlocuire;*

b) evaluarea *capitalurilor proprii* se va face ţinând cont de evoluţia indicelui preţurilor (de inflaţie);



Scanned with OKEN Scanner

c) *reevaluarea imobilizărilor corporale* se va face potrivit metodelor alese, fiind obligatorie precizarea în notele explicative a valorii reținute pentru posturile afectate din bilanț și cele din contul de profit și pierderi.

Diferențele dintre valoarea rezultată prin aplicarea metodei alese și costul de achiziție,[1)] sau cel de revenire[2)] vor fi *interpretate fiscal* în anexă, sau notele explicative cu precizarea următoarelor *aspecte:*[*)]

- *valoarea rezervei la începutul anului;*
- *diferențele transferate la rezerve* în cursul exercițiului;
- *valorile trecute la capital*, sau transferate în alt mod din rezerva de reevaluare în cursul exercițiului cu indicarea naturii transferului;
- *valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului.*

*Rezerva din reevaluare* poate fi trecută la capital în orice moment, iar corecțiile de valoare trebuie efectuate în fiecare an pe baza valorii reținute pentru exercițiul în curs.

*Costul de achiziție* la care sunt evaluate activele imobilizate și circulante vor fi corectate cu diminuările din evaluare, ca urmare a unor deprecieri ireversibile (prin amortizări) sau reversibile (prin ajustări).

Corecțiile de valoare pot fi atribuite și *imobilizărilor financiare,* când valoarea acestora la sfârșitul anului este inferioară valorii de intrare.

Evaluarea la o valoare inferioară nu va mai fi menționată dacă motivele care au justificat corecțiile au încetat să mai existe. În situația, în care elementele din activul bilanțului sunt obiectul unor corecții valorice extraordinare din *rațiuni fiscale*, se va indica în anexă sau notele explicative valoarea lor și justificările de rigoare.

Din cele prezentate, desprindem *concluzia* că *problematica evaluării în contabilitate se intersectează cu fiscalitatea.*

---

[1)] *Costul de achiziție este format din prețul de cumpărare, cheltuielile de transport, aprovizionare, taxele nerecuperabile și alte cheltuieli necesare achiziției;*

[2)] *Costul de revenire se obține adăugând la prețul de achiziție al materiilor prime și materialelor costurile directe repartizabile asupra produsului*

*)Ristea M.- Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii, Editura Tribuna Economică, 1995, pag. 53



Scanned with OKEN Scanner

## 2.5. Evaluarea activelor şi datoriilor financiare în relaţie cu fiscalitatea

În conformitate cu **IAS 39** *"Instrumente financiare: Recunoaştere şi evaluare "; evaluarea activelor şi datoriilor financiare* poate fi abordată ca:

- evaluare iniţială;
- evaluare ulterioară.

*Evaluarea iniţială* presupune recunoaşterea pentru prima dată a activului sau datoriei, la *valoarea justă* a contraprestaţiei oferite în cazul unui activ, sau primite în cazul unei datorii .

*Valoarea justă* este determinată prin referire la preţul de tranzacţionare, sau alte preţuri de piaţă. Atunci când aceste preţuri nu sunt determinabile credibil, valoarea justă este estimată ca suma tuturor plăţilor, sau încasărilor viitoare actualizate.

Privite sub aspectul *evaluării ulterioare,* activele financiare sunt clasificate în patru *categorii:*

- împrumuturi şi creanţe create de întreprindere, dar nedeţinute în scopul tranzacţionării;
- investiţii păstrate până la scadenţă;
- active financiare disponibile pentru vânzare;
- active financiare deţinute în scopul tranzacţionării.

Din momentul în care au fost recunoscute iniţial de către întreprindere, *activele financiare* trebuie evaluate la *valoarea lor justă.*

Atunci când valoarea justă a unui activ financiar este *negativă* acesta trebuie contabilizat ca o datorie .

*Creanţele pe termen scurt,* fără o rată a dobânzii stabilită, sunt în mod normal evaluate la valoarea iniţială, în afara cazului în care efectul atribuirii dobânzii va fi semnificativ.

*Împrumuturile şi creanţele,* care nu sunt păstrate pentru tranzacţionare sunt evaluate la nivelul costului amortizat.

Întreprinderea nu are intenţia de a *păstra până la maturitate o investiţie într-un activ financiar* cu o scadenţă fixă, dacă sunt îndeplinite una din *condiţiile:*

- *are intenţia de a păstra activul financiar pentru o perioadă nedeterminată;*
- *este pregătită să vândă activul financiar;*



Scanned with OKEN Scanner

- *are dreptul de a stabili activului financiar o valoare semnificativă sub costul amortizat al acestuia.*

Un activ nu trebuie clasificat ca *activ financiar păstrat până la scadență,* dacă pe parcursul exercițiului financiar curent, sau a două exerciții financiare precedente, întreprinderea a vândut, transferat sau exercitat înainte de scadență o opțiune de vânzare, pe o valoare mai mare decât una nesemnificativă, a investițiilor păstrate până la scadență.

În cazul unui *activ financiar cu scadență fixă*, un câştig anterior, sau o pierdere anterioară, ce au fost înregistrate direct în capitalul propriu, trebuie amortizată pe perioada de viață rămasă a investiției păstrate până la scadență, iar atunci când activul nu are scadență fixă, câştigul sau pierderea trebuie păstrate în capitalul propriu, până la data la care activul a fost vândut, sau disponibilizat; dată la care trebuie luat în considerare pentru determinarea *rezultatului net.*



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 3

# CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA EVENIMENTELOR ŞI TRANZACŢIILOR PRIVIND CAPITALURILE

## 3.1.Conceptul de capital şi implicaţiile fiscale ale resurselor de finanţare stabile

**Capitalul** în general exprimă resursele de finanţare stabile, durabile şi permanente ale unei entităţi, pe termen lung (>1an).

Sub aspectul naturii şi al apartenenţei (provenienţei) capitalul poate fi structurat astfel:

- capital propriu (activ net contabil);
- provizioane;
- datorii pe termen lung.

**a) Capitalul propriu**[*)], este reprezentat de dreptul acţionarilor şi asociaţilor (interesul rezidual) în activele entităţii după scăderea tuturor datoriilor. Este evidenţiat prin sumele nedatorate terţilor la sfârşitul exerciţiului financiar şi aparţinând de drept deţinătorilor de acţiuni şi părţi sociale sub *forma:*

- resurselor cu care au contribuit proprietarii de capital;
- profitului capitalizat;
- rezervelor ce reprezintă alocarea rezultatului reportat;
- rezervelor ca ajustări pentru menţinerea nivelului capitalului.

Această grupare este relevantă pentru procesul de luare a deciziilor de către utilizatorii situaţiilor financiare, când există restricţii legale, sau de altă natură privind capacitatea entităţii de a distribui, sau de a utiliza întru-un alt mod capitalul propriu.

De asemenea, ar putea reflecta faptul că părţile care au interese în capitalul întreprinderii, au drepturi diferite cu privire la primirea dividendelor, sau la rambursarea capitalului.

---

*) Vezi Cadrul General IAS, Editura CECCAR 2007



Scanned with OKEN Scanner

*Implicațiile fiscale* în contabilitatea capitalului sunt generate atât de aporturile inițiale de capital; cât și de majorările ulterioare ale acestuia.

**Aporturile de capital** sunt reprezentate prin bunurile și valorile pe care acționarii și asociații le transferă în proprietatea societății, în contrapartidă cu acțiunile și părțile sociale obținute.

Dacă avem în vedere *natura aporturilor*, acestea pot fi clasificate astfel*):

- *aporturi în numerar* (lei și devize) virate în conturile bancare ale entității;
- *aporturi în natură* sub forma: imobilizărilor corporale și necorporale; stocuri de materii prime, materiale,etc.; evaluate de experții de specialitate, alții decât administratorii societății;
- *aporturi intelectuale,* reprezentând cunoștințe de specialitate utile pentru buna desfășurare a activităților curente și viitoare.

*Din punct de vedere fiscal*, literatura de specialitate cunoaște trei *categorii* de aporturi:

- *aporturi simple,* realizate de asociați, sau acționari, în schimbul părților sociale, sau acțiunilor, fiind supuse riscurilor sociale, în sensul de a pierde integral sau parțial aportul;
- *aporturi cu titlu oneros,* remunerate în contrapartidă cu diminuarea riscurilor întreprinzătorilor, constituind în realitate vânzări de acțiuni sau părți sociale.
- *aporturi mixte* remunerate o parte ca aporturi simple iar o altă parte ca aporturi cu titlu oneros.

Opțiunile întreprinderilor de a apela la una din categoriile de aporturi prezentate se intersectează inevitabil cu fiscalitatea. Aceasta poate juca un rol esențial, prin influențarea costului fiecărei resurse și prin incidența pe care o decizie, sau alta, o poate avea asupra rezultatului impozabil.

Criteriul principal pentru alegerea resurselor de finanțare este *rentabilitatea*, în sensul de a investi în proiecte, ale căror rate de rentabilitate să fie mai mari decât costul capitalului mobilizat, pentru finanțarea proiectelor respective. Este cunoscut faptul că majoritatea entităților, în special cele mici, au dificultăți în a-și procura resurse de

---

*) Ana Stoian, Contabilitatea și Fiscalitatea Societăților Comerciale, Editura Infomedica, 1997, pag.56.



Scanned with OKEN Scanner

finanțare externe, motiv pentru care acționarii sau asociații pun la dispoziția propriilor firme, disponibilități bănești sub forma *împrumuturilor temporare*. Acestea reprezintă o datorie a entității, identică cu situația în care s-ar apela la resurse financiare externe de la terți. Când soldul datoriilor entității față de acționari rezultat din astfel de împrumuturi este superior capitalului vărsat (Sd. ct. 1012) demonstrează că nivelul capitalului social este mult sub nevoia de finanțare a activelor patrimoniale ale întreprinderii.

Din punct de vedere *fiscal* această modalitate de creditare nu este interzisă, creditul fiind mai ieftin decât dacă s-ar apela la credite bancare sau s-ar depune aporturi suplimentare la capitalul social, întrucât majoritatea acționarilor nu solicită dobânzi firmelor pentru astfel de împrumuturi ce ar genera cheltuieli, singura lor satisfacție fiind asigurarea resurselor de finanțare pentru propria firmă.

Dacă acționarii sau asociații ar solicita dobânzi pentru creditele acordate propriilor firme, acestea vor fi *deductibile fiscal* cu condiția impozitării cu 16% prin reținere la sursă pentru partea care nu depășește dobânzile active medii ale băncilor comerciale comunicat de Banca Națională*).

Creşterea capitalului social prin: *aporturi în numerar sau în natură, capitalizarea rezultatelor, compensații cu datorii exigibile* etc., urmăreşte:

- consolidarea situației financiare;
- autonomia financiară;
- creşterea resurselor de finanțare;
- crearea unei imagini favorabile în fața terților.

*Consecințele fiscale* ale majorării capitalului se regăsesc sub forma taxelor ce trebuie plătite la Registrul Oficiului Comerțului, Notariate, Monitorul Oficial, etc., acestea diminuând trezoreria unității.

Aporturile de capitaluri proprii, prin operații interne, (încorporarea rezervelor, profituri etc.) *consolidează autonomia financiară* a întreprinderii, modificând structura de finanțare în favoarea finanțării proprii.

---

*) Legea nr. 343/2006 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în M.Of. nr. 662/01.08.2006



Scanned with OKEN Scanner

*Efectele fiscalității* asupra capitalurilor sunt completate cu impozitul pe dividende, pe care întreprinderea trebuie să-l plătească înaintea achitării propriuzise a dividendelor. Acest impozit este considerat un element descurajator, ce majorează costul finanțării prin capitaluri proprii.

Sub *aspect contabil, capitalurile reprezintă o structură informațional-contabilă* prin care se delimitează sursele de finanțare stabile, constituite ca activ patrimonial al entității economice. Această structură se regăsește sub denumirea de *capitaluri permanente*, fiind componenta de bază a echilibrului bilanțier, destinat a finanța într-o manieră durabilă activitatea entității.

*Capitalurile permanente* finanțează toate activele imobilizate şi partea structurală (cvasipermanentă) a necesarului de fond de rulment (activul circulant de exploatate diminuat cu datoriile de exploatare).

Determinarea mărimii *optime* a capitalurilor permanente constituie o problemă foarte importantă în gestiunea financiar – patrimonială a entității, întrucât o eventuală ineficiență a resurselor de lungă durată influențează solvabilitatea, lichiditatea şi rentabilitatea entității.

O entitate economică nu poate să funcționeze fără existența *capitalurilor proprii*, ele fiind necesare pentru suportarea riscului economic pe care creditorii nu vor accepta să şi-l asume; fiind formate din: capital social subscris (vărsat şi/sau nevărsat); prime de capital; rezerve; rezerve din reevaluare; rezultatul reportat; rezultatul exercițiului.

*Capitalurile proprii* sau *activul net contabil* se calculează ca diferență între totalul activelor şi totalul datoriilor conform relației:

***Capital propriu (Activ net) = Total active – Total datorii***

**b) Provizioanele** sunt datorii cu valoare şi exigibilitate incertă ce au ca obiect acoperirea riscurilor sau cheltuielilor viitoare care la data încheierii exercițiului financiar sunt posibile dar nedeterminate.

Potrivit OMFP nr. 1752/2005*) provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

---

*) Ordin pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, modificat şi completat prin PMEF nr. 2374/2007, publicat în Mo.Of. nr. 25/14.01.2008



Scanned with OKEN Scanner

a) litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte;

b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor;

c) acţiunile de restructurare, pensii şi obligaţii similare, impozite şi alte provizioane.

Provizioanele nu trebuie confundate cu rezervele, ele se constituie prin *afectarea cheltuielilor* nefiind dependente de rezultatul activităţii iar când devin fără obiect *se anulează transferându-se la venituri.*

**c) Datoriile pe termen lung** sunt resurse externe atrase pentru finanţarea activităţii pe o perioadă, mai mare de un an, ce cuprind:

a) împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni;

b) creditele bancare pe termen lung;

c) datorii ce privesc imobilizările financiare;

d) alte împrumuturi şi datorii asimilate inclusiv dobânzile aferente.

Există însă şi cazuri atipice de capitaluri reprezentate de p*atrimoniul privat şi public al statului* aflat în proprietatea şi respectiv administrarea regiilor şi companiilor autonome înfiinţate în domenii de interes public.

***Patrimoniul regiei*** se compune din:

*a) patrimoniul propriu al regiei* format din bunurile care la data constituirii acesteia trec efectiv în proprietatea regiei autonome;

*b) patrimoniul public* constituit din bunurile proprietate publică pe care regia le are în administrare, care potrivit art.135, alin. (5) din Constituţia României sunt inalienabile şi se evidenţiază în mod distinct în patrimoniul regiei*).

*) Dumitru M., Atanasiu P şi colectiv – Contabilitate financiară, Editura Alma Mater, Cluj Napoca, 2007, p.84



Scanned with OKEN Scanner

## 3.2. Evaluarea şi modificarea capitalului social

*Capitalul social* reprezintă expresia valorică a totalităţii aporturilor asociaţilor sau acţionarilor persoane fizice şi/sau juridice care participă la constituirea entităţii economice. Aportul poate avea ca obiect fie o sumă de bani, fie un bun al asociatului, care prezintă interes pentru activitatea entităţii.

Pe parcursul existenţi entităţii, capitalul social *poate fi modificat* ca urmare a operaţiilor de *majorare* (creştere) sau *reducere* (micşorare) de capital. Fiind un capital investit, aşa cum se afirmă în contabilitatea anglo-saxonă, capitalul social reprezintă creanţe reziduale, în sensul că aparţin proprietarilor, acţionarilor sau asociaţilor de drept.

Capitalul social se împarte în capital subscris nevărsat şi capital subscris vărsat, acesta împărţindu-se în acţiuni sau părţi sociale în raport cu natura juridică sau economico-financiară a entităţii.

*Acţiunea* reprezintă o fracţiune a capitalului, fiind un titlu cu valoare negociabil, propriu societăţilor pe acţiuni şi în comandită pe acţiuni. Din punct de vedere juridic acţiunea este un titlu de credit constatator al drepturilor şi obligaţiilor care decurg din calitatea de acţionar.

Conform Legii nr. 31/1990[*)], acţiunile pot fi *la purtător* sau *nominative* în raport de poziţia acţionarilor, iar în raport de distribuirea dividendelor şi dreptul de vot, acţiunile se diferenţiază în acţiuni *preferenţiale şi acţiuni ordinare.*

Un aspect deosebit de important din punct de vedere contabil al capitalului social în reprezintă *evaluarea* acestuia. Capitalurile unei entităţi economice se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la *valoarea nominală.* Pentru capitalul social, o asemenea valoare este dată de acţiunile şi părţile sociale, în calitatea lor de titluri de valoare. Evaluarea capitalului social la valoarea nominală impune calcularea şi evidenţierea distinctă a primelor de capital (prime de emisiune, de fuziune şi de aport).

Valoarea acţiunilor sau părţilor sociale este apreciată prin referire la:

---

**) Legea privind constituirea societăţilor comerciale, modificată şi completată prin Legea nr. 441/2006



Scanned with OKEN Scanner

- piața prin care se negociază aceste acțiuni sau părți sociale;
- patrimoniul entității, ca ansamblu al performanțelor trecute acumulate;
- rezultatele entității, ca indicator al acumulărilor potențiale;
- perspectivele pe termen mediu, ca indicator al creşterii economice;
- imaginea entității în fața terților;
- modul în care entitatea îşi stăpâneşte tehnologiile;
- calitatea resursei umane.

Din cele prezentate, rezultă că într-o negociere (de exemplu, în vederea realizării unei fuziuni), valoarea reținută cel mai adesea este o sinteză a diferitelor metode de apreciere, reprezentând o *valoare multicriteriu.*

**Valoarea nominală** (VN) reprezintă echivalentul valoric pe care acționarii sau asociații dispuşi să o achite în cadrul unei fracțiuni a capitalului social, echivalentul unei acțiuni sau părți sociale.

Se poate determina pe baza relației de calcul:

$$VN = Cs / Nr.\ acțiuni\ sau\ părți\ sociale$$

Deoarece acțiunile prin care este reprezentat capitalul social sunt titluri de valoare negociabile, în sistemul de gestiune financiară a entității, valorii nominale i se asociază şi alte categorii de valori, cum sunt:

a) Valoarea de piață;
b) Valoarea de rentabilitate;
c) Valoarea patrimonială;

**Valoarea de piață** este o valoare de cumpărare-vânzare a acțiunilor, în urma unei tranzacții pe o piață activă stabilită de regulă, prin negociere pe baza raportului dintre cerere şi ofertă, raport numit *cotație.*

Prețul de piață al unei acțiuni, este determinat de:
- dividendele aşteptate de acționari;
- stabilitatea financiară a entității;
- situația activului entității;
- situația generală a pieței de capital şi rata dobânzii opozabilă pieței financiar-bancare.



Scanned with OKEN Scanner

**Valoarea de rentabilitate** este o valoare bazată pe rezultatul entității. Aceasta poate îmbrăca două forme:

***a) Valoarea financiară a acțiunii*** (VF) reprezintă echivalența valorii, care plasată pe o piață financiară la o anumită rată a dobânzii generează un venit anual egal cu dividendul acțiunii (D), conform relației:

$$VF = D/R$$

unde:

VF – valoarea financiară a acțiunii;
D – dividendul;
R – rata dobânzii pe piața

***b) Valoarea de randament a acțiunii (VR)*** reprezintă valoarea corespunzătoare profitului net pe o acțiune care se poate capitaliza în cursul unui exercițiu financiar, la o rată medie a dobânzii, conform relației de calcul:

$$VR = P/R$$

unde:

VR – valoarea de randament a acțiunii;
P – profitul net aferent unei acțiuni;
R – rata dobânzii pe piața financiară.

*Evaluarea titlurilor prin metoda valorii financiare și a valorii de randament,* trebuie realizată cu prudență, deoarece alegerea ratei dobânzii conduce adesea la rezultate diferite.

***Valorile patrimoniale*** denumite și ***valori de activ net*** sau ***de interes rezidual*** constau în calculul valorii titlurilor pornind de la valorile contabile prezentate în situațiile financiare anuale (bilanț) raportată la numărul de acțiuni sau părți sociale.

În acest sens, se disting valoarea matematică contabilă (valoare intrinsecă) și valoarea de lichidare.

*Valoarea matematică contabilă* sau *valoarea intrinsecă* a titlurilor se determină ca raport între capitalurile proprii (activul net și numărul de acțiuni).

VMC = ANC/Numărul de acțiuni
ANC = Capitaluri proprii – Active fictive



Scanned with OKEN Scanner

*Activele fictive* sunt reprezentate de: cheltuielile de constituire, activele de regularizare şi primele privind rambursarea obligaţiunilor.

Dacă valoarea matematică a unei acţiuni se compara cu valoarea de piaţă, rezultatul obţinut reprezintă un indicator al încrederii pe care o au investitorii în capacitatea managerială a entităţii. Astfel, în cazul în care valoarea de piaţă este mai mare decât valoarea contabilă, situaţia entităţii poate fi considerată ca bună.

*Valoarea de lichidare* a titularilor (valoarea casată) este cea care rezultă din vânzarea forţată a entităţii, întru-un interval scurt de timp.

*Capitalul social* ca şi componentă a capitalurilor proprii se formează şi se modifică sub influenţa unor operaţiuni de natură tehnică, juridică, economică şi financiară în urma cărora se evaluează, structurează şi angajează juridic aporturile în numerar şi în natură aduse de proprietari.

Constituirea şi modificarea capitalului social se realizează pe baza actelor constitutive ale entităţilor necotate pe piaţa de capital sau prin mecanismele de finanţare sub forma ofertelor publice de vânzare a acţiunilor pentru entităţile cotate pe piaţa de capital.

În *contabilitatea* entităţilor reflectarea operaţiunilor economice aferente constituirii şi mişcărilor de capital se efectuează în conformitate cu reglementările contabile conforme cu Directivele Europene, respectiv OMFP nr. 3055/2009, cu modificările şi completările ulterioare.

Din punct de vedere contabil, capitalul social se menţine la *costul istoric*, nefiind supus reevaluării, iar evidenţa analitică se ţine pe fiecare acţionar în parte.

Modificarea capitalului social al unei entităţi economice este atributul Adunării Generale a acţionarilor sau asociaţilor în urma publicării în Monitorul Oficial al României.

*Majorarea capitalului social* poate avea loc prin emisiunea de acţiuni noi sau prin majorarea valorii nominale a acţiunilor existente în schimbul unor noi aporturi în numerar şi/sau în natură, fără a prezenta particularităţi pentru înregistrarea în contabilitate. Această modalitate duce la o sporire efectivă a capitalului entităţii fiind agreată, deoarece este mai eficientă decât angajarea de credite bancare ori de împrumuturi obligatare.



Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, majorarea capitalului social al unei entități poate avea loc şi prin modificări structurale, interne a unor elemente ce aparţin capitalurilor proprii, fără a fi modificată dimensiunea acestora din urmă.

*Reducerea capitalului social* se poate efectua prin*):

a) micşorarea numărului de acţiuni sau părţi sociale;

b) reducerea valorii nominale a acţiunilor sau a părţilor sociale;

c) răscumpărarea propriilor acţiuni, urmată de anularea lor.

Capitalul social mai poate fi diminuat, atunci când diminuarea acestuia nu este motivată de pierderi prin:

a) scutirea totală sau parţială a acţionarilor/asociaţilor de vărsăminte datorate;

b) restituirea către acţionari/asociaţi a unei cote părţi din aporturi proporţională cu reducerea capitalului social şi calculată egal pentru fiecare acţiune sau parte socială;

c) alte procedee prevăzute de lege.

Reducerea capitalului social poate fi făcută numai după trecerea a două luni din ziua în care hotărârea a fost publicată în Monitorul Oficial al României.

## 3.3. Costurile tranzacţionării şi transparenţei fiscale a capitalurilor

Emiterea sau achiziţionarea de elemente de natura capitalurilor, denumite *instrumente de capital***), generează pentru întreprindere diverse *costuri,* cum sunt (IAS nr. 37 „Instrumente finnaciare"):

- costurile de înregistrare;
- comisioanele şi taxele plătite consultanţilor din domeniile legislativ, contabil şi alte domenii strict profesionale;
- costuri interne (ex. cele cu managementul).

Sunt considerate ***costuri ale unei tranzacţii*** de capital emisiunea

---

*) Legea nr. 31/1990, legea societăţilor comerciale, completată şi modificată prin Legea nr. 441/2006, publicată în M. Of. nr. 955/28.11.2006

**) Vezi Standardele Internaţionale de Contabilitate 2006, IAS 32 – Instrumente financiare – prezentare şi descriere, pag. 747.



Scanned with OKEN Scanner

şi achiziţia de instrumente de capital, atunci când se generează creşterea sau scăderea netă a capitalului propriu. Acestea trebuie contabilizate ca *deduceri* din capitalul propriu, scăzând orice impozit pe venit aferent. Costurile aferente tranzacţiilor nereuşite (eşuate) nu vor afecta capitalul propriu, fiind contabilizate la cheltuieli.

Costurile de tranzacţionare ce se referă la emisiunea unui *instrument compus,* care conţine atât un element de datorie, cât şi un element de capital, trebuie să fie alocate părţilor proporţional cu alocarea câştigurilor.

*Costurile de tranzacţionare* contabilizate ca *deduceri* din capitalurile proprii, trebuie prezentate separat, în cadrul situaţiilor financiare.

*Nu* sunt considerate costuri ale unei tranzacţii de capital:

- costurile de cotare a acţiunilor la bursă, inclusiv de ofertare secundară a acestora;

- costurile de devizare a acţiunilor sau dividendelor.

Achiziţia, sau revânzarea ulterioară de către o întreprindere a propriilor sale instrumente de capital nu dau naştere nici unui câştig şi nici unei pierderi. Astfel, rezultatul net al perioadei nu trebuie afectat de tranzacţiile de vânzare – cumpărare, care implică instrumente proprii de capital.

Costurile de tranzacţionare, ocazionate de completarea unei tranzacţii de capital, sunt contabilizate ca parte a tranzacţiei la care se

referă, incluzându-se în costul total al tranzacţiei şi implicit în capitalurile proprii.

*Transparenţa fiscală* la nivelul capitalurilor se poate obţine prin impozitarea veniturilor realizate de societăţile comerciale la nivelul venitului global al asociaţilor. În aceste condiţii beneficiile brute ale firmelor ar reveni acţionarilor şi asociaţiilor, urmând a se impozita conform regulilor aplicabile persoanelor fizice iar pierderile fiscale să fie suportate de asociaţi prin diminuarea bazei de impozitare la calculul impozitului pe venitul global.

Pentru realizarea transparenţei fiscale sunt necesare reguli unitare de impozitare, (nu doar cota unică) care să respecte principiile şi cerinţele creşterii economice şi parametri echităţii sociale atât a statului faţă de cetăţeni cât şi a cetăţenilor faţă de stat.



Scanned with OKEN Scanner

## 3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea rezervelor entităţii economice

**Rezervele** constituite la nivelul unei entităţi pot rezulta din:

- *plusul de valoare* înregistrat din reevaluarea imobilizărilor corporale;
- *repartizări din profitul brut*;
- *repartizări din profitul net*;
- *alte surse.*

### *3.4.1. Rezerva din reevaluare – contabilizare şi implicaţii fiscale*

*Rezerva* din reevaluare*) exprimă plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale.

*Plusul* sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale trebuie tratat în conformitate cu prevederile **IAS 16 „Imobilizări corporale"** şi Codul fiscal (L571/2003 republicată) şi contabilizat cu ajutorul contului *105 „Rezerve din reevaluări"*. Cu ocazia reevaluării imobilizărilor, trebuie *avute în vedere* următoarele *valori*:

- *valoare justă***)*, în cazul terenurilor şi clădirilor, determinată de evaluatori autorizaţi (de regulă este valoarea de piaţă determinată prin evaluare);
- *valoarea de piaţă****)*, în cazul celorlalte categorii de imobilizări corporale, când există posibilitatea determinării acesteia;
- *valoarea de înlocuire*****)*,mai puţin amortizarea, atunci când nu

---

*) Vezi IAS nr. 16 „Imobilizări corporale"

**)Suma pentru care un activ ar putea fi schimbat sau o datorie decontată, de bună voie, între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv (IAS 16)

***)Suma estimată pentru care o proprietate ar putea fi schimbată, la data evaluării, între un cumpărător decis şi un vânzător hotărât, într-o tranzacţie cu preţ determinat obiectiv, după o activitate de marketing adecvată, , în care ambele părţi au acţionat în cunoştinţă de cauză, prudent şi fără constrângere.

****)Costul curent de înlocuire sau reconstrucţie a unui activ din care se scade cota aferentă uzurii fizice şi a tuturor formelor relevante de depreciere şi optimizare.



Scanned with OKEN Scanner

există posibilitatea determinării valorii de piață.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la *valoarea justă* de la data bilanțului. Aceasta se determină pe baza unor evaluări efectuate de regulă de profesioniști calificați în evaluare, membrii au unui organism profesional în domeniu recunoscut național și internațional.

*Majorarea de valoare constatată prin reevaluare* trebuie recunoscută ca venit sau câștig realizat, în măsura în care, aceasta compensează o descreștere din reevaluarea aceluiași activ, recunoscută anterior ca o cheltuială.

Rezerva din reevaluare se calculează numai atunci când se constată creșterea sau diminuarea de valoare și este sigură sau durabilă.

Mărimea rezervei din reevaluare depinde de evoluția *valorii juste* a imobilizărilor și de frecvența reevaluărilor. Atunci când valoarea justă se modifică semnificativ, se impun *reevaluări anuale,* iar când modificările nu sunt importante, reevaluările pot fi efectuate la *3 – 5 ani.*

Orice *diminuare* rezultată din reevaluare trebuie scăzută direct din orice surplus din reevaluare corespunzător, în măsura în care diminuarea nu depășește valoarea înregistrată anterior, ca surplus din reevaluare pentru același activ.

*Rezerva din reevaluare* trebuie prezentată în bilanț la un subpost separat, în cadrul postului de capital și rezerve respectiv în notele explicative.

*Surplusul din reevaluare* inclus în capitalurile proprii poate fi transferat direct la rezerve, atunci când acest surplus este realizat și reprezintă un câștig.

Transferul surplusului din reevaluare la rezerve se face prin formula:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **105** „Rezerve din reevaluare" | = | **1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare" |
| | x | |

Se consideră că întregul surplus este realizat la *casarea sau cedarea activului.* Cu toate acestea, o parte din surplus poate fi realizat, pe măsură ce activul este folosit de întreprindere.



Scanned with OKEN Scanner

În acest caz, valoarea surplusului realizat este dată de diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

*Amortizarea cumulată* la data reevaluării trebuie tratată în următoarele două moduri*):

*a)Se recalculează amortizarea proporțional* cu schimbarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului după reevaluare să fie egală cu valoarea sa reevaluată. (Este recomandată atunci când activul este reevaluat pe baza unui indice). Este denumită *metoda valorii brute.*

*Etapele* parcurse în cazul acestei metode sunt:

- se determină *valoarea contabilă netă* (VCN):

VCN = Valoarea de intrare (Vi) – Amortizarea cumulată (Amcm)

- se determină *valoarea de intrare actualizată* (ViAct) și abaterea (ΔVi).

ViAct = Vi x [Valoarea justă (Vj) /VCN]
Δ Vi = Vi Act - Vi

- se determină amortizarea cumulată actualizată (AmCmAct) și abaterea (ΔAmCm):

AmCmAct = AmCm x (Vj/VCN)
ΔAmCm = AmCmAct – AmCm

- se determină rezerva din reevaluare (RzRv)

RzRv = Vj – VCN

*) OMFP 1752/2005, pentru aplicarea Reglementărilor Contabile cu Directivele europene, modificat prin OMEF nr. 2374/2007 publicat în M.Of. nr. 25/14.01.2008



Scanned with OKEN Scanner

*În contabilitate* se vor efectua înregistrările:

213 „Instalații tehnice…" = 105 „Rezerva din reevaluare" /(ViAct – Vi)
105 „Rezerva din reevaluare" = 2813 „Amortizări/(AmCmAct – AmCm) privind imobilizările corporale"

sau

213 „Instalații tehnice…" = % /(Viact – Vi)
2813 „Amortizări/(AmCmAct – AmCm) privind imobilizările corporale"
105 „Rezerva din reevaluare" / (RzRv)

b) Se *elimină amortizarea* din valoarea brută a activului iar valoarea netă, se determină în urma corectării cu ajustările de valoare recalculate la valoarea reevaluată a activului. (Este specifică clădirilor reevaluate la valoarea de piață.) Este denumită *metoda valorii nete.*

În contabilitate se vor efectua înregistrările:

2813 = 213 / (AmCm)
213 = 105 / (RzRv)

sau

% = 105 / (RzRv)
2813 / (AmCm)
213 / (Vj – Vi)

**Exemplu:**

La sfârșitului exercițiului N, se reevaluaează un utilaj industrial conform hotărârii administrației.

Se cunosc următoarele informații:
Valoarea de intrare - 15.000 u.m.
Amortizarea cumulată - 5.000 u.m.
Valoarea justă (Vj) - 16.000 u.m.
Determinați:
- valoarea contabilă netă (VCN)
- valoarea de intrare actualizată (ViAct)



Scanned with OKEN Scanner

- amortizarea cumulată actualizată (AmCmAct)
- abaterea valorii de intrare (ΔVi)
- abaterea amortizării cumulate (ΔAmCm)
- rezerva din reevaluare (RzRv)

Înregistrați în contabilitate operațiunile aferente folosind metoda valorii brute și metoda valorii nete.

VCN = 15000 – 5000 = 10000 u.m.

ViAct = 15000 x $\frac{16000}{10000}$ = 15000 x 1,6 = 24000 u.m.

AmCmAct = 5000 x $\frac{16000}{10000}$ = 5000 x 1,6 = 8000 u.m.

ΔVi = ViAct – Vi = 24000 – 15000 = 9000 u.m.

ΔAmCm = AmCmAct – AmCm = 8000 – 5000 = 3000 u.m.

RzRv = Vj – VCN = 16000 – 10000 = 6000 u.m.

Înregistrare în contabilitate:

*Metoda valorii brute*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2131** „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)" | = | **105** „Rezerva din reevaluare" | 9000 |
| **105** „Rezerva din reevaluare" | = | **2813** „Amortizarea instalațiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantațiilor" | 3000 |

Rezerva din reevaluare (ct. 105): 9000 – 3000 = 6000

sau

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2131** „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)" | = | % | 9000 |
| | | **2813** „Amortizarea instalațiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantațiilor" | 3000 |
| | | **105** „Rezerva din reevaluare" | 6000 |



Scanned with OKEN Scanner

*Metoda valorii nete:*

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2813** „Amortizarea instalaţiilor, mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor” | = | **2131** „Echipamente tehn. (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)” | 5000 |
| **2131** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)” | = | **105** „Rezerva din reevaluare” | 6000 |

x

sau

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **105** „Rezerva din reevaluare” | **6000** |
| **2813** „Amortizarea instalaţiilor mijl. de transport, animalelor sau plantaţiilor” | | | 5000 |
| **2131** „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)” | | | 1000 |

x

Sumele reprezentând diferenţe de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie *prezentate separat* în contul de profit şi pierdere.

Nici o parte din rezerva din reevaluare *nu poate fi distribuită* direct sau indirect cu excepţia cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situaţie în care surplusul din reevaluare reprezintă câştig efectiv realizat.

Atunci când s-a efectuat reevaluarea unei imobilizări în *notele explicative* trebuie prezentate informaţii privind:

- *valoarea la cost istoric* a imobilizării evaluate şi suma ajustărilor de valoare;
- *valoarea la data bilanţului* a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi costul istoric şi când este cazul valoarea ajustărilor suplimentare de valoarea.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, se impune reevaluarea acesteia, stabilindu-se şi o nouă durată de amortizare economică corespunzătoare perioadei estimate a se utiliza.



Scanned with OKEN Scanner

### *3.4.2. Rezervele din profit şi alte surse: contabilizare şi implicaţii fiscale*

Pe lângă rezervele din reevaluări, întreprinderile pot constitui *rezerve prin capitalizarea beneficiilor (profitului)* şi din alte surse.

Contabilitatea acestor rezerve se realizează cu ajutorul contului 106 „Rezerve".

Astfel, *rezervele legale* se constituie*) anual prin prelevări din profitul brut în limita unei cote de până la 5%, dar nu mai mult de 20% din capitalul social.

*Rezerva legală nu poate* fi utilizată pentru majorarea de capital social şi nici pentru acoperirea pierderilor. Are un caracter permanent putând fi distribuită doar acţionarilor, în caz de lichidare a entităţilor economice, ca o componentă a rezultatului din lichidare.

Contabilizarea rezervelor legale se face astfel:

- la constituire:

129 „Repartizarea profitului" = 1061 „Rezerve legale"

- decontarea către acţionari la lichidare**):

1061 „Rezerve legale" = 456 „Decontări cu asociaţii"

- reţinerea impozitului pe profit:

456 „Decontări cu asociaţii" = 4411 „Impozit pe profit"

- reţinerea impozitului pe dividende, aferent profitului net:

456 „Decontări cu asociaţii" = 446 „Alte impozite, taxe şi vărs."

- plata impozitului pe profit şi dividende:

% = 5121 „Conturi curente la bănci în lei"

4411 „Impozit pe profit"

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- distribuirea rezervelor către acţionari:

456 „Decontări cu asociaţii" = 5121 „Conturi curente la bănci în lei"

---

*)Legea nr. 31/1990 – Legea societăţilor comerciale, modificată şi actualizată

**) Se impozitează cu impozitul pe profit şi impozitul pe dividende



Scanned with OKEN Scanner

Rezervele pot fi constituite şi din profitul net, în baza unor prevederi din statutul sau actul constitutiv al unei entităţi economice denumite *„Rezerve statutare sau contractuale"* precum şi facultativ, fără a fi prevăzute de lege, statut, sau contracte denumite *„Alte rezerve"*.

Rezervele statutare sau alte rezerve pot fi *utilizate* pentru:

- acoperirea pierderilor;
- majorarea capitalului;
- acordarea de dividende la lichidarea societăţilor comerciale;
- alte destinaţii, potrivit hotărârii Adunării Generale a Asociaţilor sau Acţionarilor.

*Rezervele statutare sau contractuale şi alte rezerve se contabilizează* astfel:

- la constituire:

117 „Rezultatul reportat" = %
1063 „Rezerve statutare sau contractuale"
1068 „Alte rezerve"

- utilizarea pentru majorarea capitalului social:

% = 1012 „Capital social vărsat"
1063 „Rezerve statutare"
1068 „Alte rezerve"

- acoperirea pierderilor din anii precedenţi:

% = 117 „Rezultatul reportat"
1063 „Rezerve statutare"
1068 „Alte rezerve"

Alte categorii de rezerve ce pot fi constituite de agenţii economici sunt:

- Rezervele reprezentând *surplusul realizat din rezerve din reevaluar;* constituite pe măsura amortizării activelor reevaluate sau în momentul vânzării sau casării acestora.

105 „Rezerve din reevaluare" = 1065 „Rezerve reprezentând surplusul din reevaluare"

- *Rezervele de valoare justă* apar cu ocazia evaluării instrumentelor financiare la consolidarea conturilor entităţilor de grup;
- *Rezervele din conversie* intervine în situaţiile financiare consolidate şi reprezintă în principal diferenţele de curs valutar rezultate



Scanned with OKEN Scanner

din raportarea aceleiaşi unităţi ale unei valute în moneda de raportare la cursuri de schimb diferite.

Cu excepţia rezervelor constituite în baza unor acte normative, evidenţierea în contabilitate a constituirii rezervelor se face pe baza *rezultatului reportat.*

Rezervele constituite ca urmare a unor *facilităţi fiscale* nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor.

*Implicaţii fiscale* apar atât la constituirea rezervelor, cât şi la utilizarea acestora.

Astfel, limitarea *rezervelor legale* (5% din profit, dar nu mai mult de 20% din capitalul social) este justificată prin faptul că acestea se constituie din profitul brut, înaintea deducerii impozitului pe profit. Prin această reglementare, statul limitează finanţarea firmelor prin capitaluri proprii.

*Constituirea* de *rezerve statutare* şi alte rezerve, realizată din profitul net asigură finanţarea proprie, după deducerea obligaţiilor faţă de buget.

Considerăm *eficientă* finanţarea capitalurilor proprii, pe seama rezervelor constituite din profitul net doar atunci când profitul net, obţinut ca urmare a reinvestirii, este *superior* dobânzii pe care ar fi încasat-o asociaţii sau acţionarii, dacă ar fi repartizat profitul net la dividende, iar după impozitare (16%), ar fi depus sumele la bancă ori ar fi achiziţionat alte titluri de valoare (obligaţiuni) purtătoare de dobânzi. În cadrul unei astfel de *analize*, trebuie luat în considerare şi *indicele de inflaţie*, respectiv facilităţile acordate de stat în condiţiile reinvestirii profitului, având în vedere şi faptul că rezervele provin din *profitul net* care se cuvine asociaţilor şi acţionarilor, după plata impozitului aferent.

*Alte rezerve* (rezerve libere sau facultative) se pot constitui din profitul net pe baza Hotărârii Adunării Generale a Acţionarilor sau din alte surse destinaţia lor fiind finalizarea investiţiilor, acoperirea pierderilor, etc.

*Atribuirea* rezervelor generează aspecte de natură fiscală în următorul sens:

- *rezervele legale* trebuie impozitate cu cota corespunzătoare impozitului pe profit şi cu cea aferentă impozitului pe dividende;



Scanned with OKEN Scanner

- *celelalte categorii de rezerve* sunt supuse doar impozitului pe dividende (16% pentru persoane fizice şi 10% pentru persoane juridice).

## 3.5. Subvenţiile pentru investiţii şi aferente veniturilor între standarde contabile şi reglementări fiscale

**Subvenţiile pentru investiţii**[*)] (subvenţii aferente activelor) sunt reprezentate prin surse de finanţare alocate de la bugetul statului sau de la alte organisme, în favoarea entităţilor pentru procurarea sau producerea de echipamente sau alte bunuri, de natura imobilizărilor, inclusiv finanţarea unor activităţi pe termen lung sau pentru acoperirea altor cheltuieli de natura investiţiilor. Primirea de subvenţii reprezintă pentru entitate un avantaj concretizat în bunuri şi valori, care de regulă nu trebuie rambursate denumite *asistenţă guvernamentală* (IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală).

*Asistenţa guvernamentală* reprezintă acţiunile întreprinse de guvern, cu scopul de a acorda beneficii economice specifice, unei entităţi sau unei categorii de entităţi economice care îndeplinesc anumite criterii.

*Subvenţiile guvernamentale* constituie în realitate transferuri de resurse către o entitate în schimbul respectării în trecut, prezent, sau în viitor a anumitor condiţii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

Subvenţiile se recunosc pe o bază sistematică drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care acestea urmează a le compensa. Acestea nu trebuie creditate direct în conturile de capital şi rezerve.

*Subvenţiile pentru active* inclusiv subvenţiile nemonetare la valoarea justă se recunosc în bilanţ ca *venit amânat.* Acestea se înregistrează în contul de profit şi pierderi pe măsura amortizării, cedării sau casării investiţiei.

---

*) Vezi IAS 20 „Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale"



Scanned with OKEN Scanner

Asistența guvernamentală, acordată entităților, poate avea ca scop stimularea sau sprijinirea pe termen lung a activităților din anumite regiuni sau sectoare. Condițiile de acordare a asistenței guvernamentale, pot să nu fie legate în mod explicit de activitățile curente ale societății. Un exemplu de asistență guvernamentală, îl constituie transferurile de resurse de la guvern către întreprinderi care*):

- își desfășoară activitatea într-un anumit sector industrial;
- continuă să-și desfășoare activitatea în sectoare recent privatizate;
- încep sau continuă activitatea în regiuni subdezvoltate.

Maniera în care o subvenție este primită, nu afectează evidențierea în contabilitate: fie că a fost primită în numerar; fie ca o reducere a unei datorii față de guvern.

Conform IAS 20 – „Contabilitatea subvențiilor guvernamentale", subvențiile guvernamentale se recunosc drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente, pe care acestea urmează a le compensa.

Se remarcă în acest sens două *abordări ale tratamentului contabil* și anume:

a) Sub aspectul *capitalului, o subvenție este creditată direct interesului acționarilor*; deoarece nu implică nici o rambursare, evidențiindu-se ca atare în bilanț și nu în contul de profit și pierdere, reprezentând un stimulent acordat de guvern, fără costuri aferente.

b) Sub aspectul *rezultatului financiar, o subvenție este inclusă în venituri* de-a lungul uneia sau mai multor perioade, întrucât reprezintă intrări de la o altă sursă decât acționarii trebuind astfel recunoscute ca venit în perioadele corespunzătoare și incluse în contul de profit și pierderi, ceea ce reprezintă o extindere a politicilor fiscale.

În cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște costurile legate de o subvenție guvernamentală, sunt ușor identificabile și astfel subvențiile sunt recunoscute drept venit în aceeași perioadă, ca și cheltuiala relevantă. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă drept venit, de-a lungul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este trecută pe cheltuieli.

---

*) Conform Comitetului pentru Interpretarea Standardelor, SIC 10, Asistența guvernamentală, pag. 1387



Scanned with OKEN Scanner

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ monetar, sau alte resurse pentru susținerea activității întreprinderii. Se impune în astfel de circumstanțe a se contabiliza atât subvenția cât și activul la *valoarea justă.*

*Sunt asimilate* subvențiilor pentru investiții donațiile (contul 133); plusurile de inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale (contul 134); împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (contul 132) și alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (contul 138).

*Restituirea* unei subvenții se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate dacă există, fie în lipsa acestora pe seama cheltuielilor. În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște imediat ca o cheltuială. Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

Sunt considerate drept *alternative* acceptabile, două *variante* la întocmirea situațiilor financiare, cu privire la *subvențiile pentru active* și anume:

- *subvenția este considerată drept venit amânat,* recunoscut de-a lungul perioadei de viață utilă a activului;

- *subvenția este dedusă din valoarea activului, pentru a se obține valoarea contabilă netă*, fiind recunoscută drept venit de-a lungul ciclului de viață al activului amortizabil, prin reducerea cheltuielilor cu amortizarea.

Indiferent de varianta adoptată *subvențiile pentru investiții, reprezintă pentru entitate o resursă controlabilă, generatoare de beneficii economice viitoare.*

*Subvenția* se concretizează de cele mai multe ori într-o investiție, ale cărei efecte asupra cheltuielilor entității se vor manifesta în viitor, pe măsura înregistrării amortizării. Aceste cheltuieli nu corespund unui efort real al entității, deci nu ar trebui să influențeze rezultatul exercițiului în care se constată. Se impune astfel, anularea efectului amortizării bunului finanțat prin investiții, asupra rezultatului perioadei contabile, prin înregistrarea într-un *cont de venituri a unei părți din subvenția primită, proporțional cu amortizarea trecută pe cheltuieli.*



Scanned with OKEN Scanner

Acelaşi raţionament trebuie adoptat şi în situaţia *cesiunii* (vânzării) imobilizărilor primite, prin subvenţii pentru partea din valoarea de intrare neamortizată.

Restituirea subvenţiei aferente activelor se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

În cazul derulării programelor de finanţare externă în România, în contabilitatea financiară operaţiunile economice se înregistrează potrivit reglementărilor contabile aprobate prin OMFP nr. 3055/2009*) astfel entităţile economice trebuie să organizeze evidenţa internă pentru a răspunde cerinţelor de *informaţii pe proiect* solicitate de finanţator conform contractelor încheiate.

*Din punct de vedere contabil*, aspectele prezentatepe cele două activităţi specifice de finanţare din subvenţii (activitatea de investiţii şi activitatea curentă) ca urmare a derulării programelor ISPA şi PHARE sunt soluţionate conform filierei de înregistrări contabile efectuate care au la bază documentele justificative întocmite şi clauzele contractuale stabilite între părţi.

**A. Operaţiuni privind finanţarea investiţiilor (subvenţii aferente activelor)**

**1.** Recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia:

| | | |
|---|---|---|
| **445** „Subvenţii” | = | **131** „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii” |

**2.** Încasarea subvenţiei:

| | | |
|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci” | = | **445** „Subvenţii” |

**3.** Achiziţia activului (imobilizare corporală):

| | | |
|---|---|---|
| **21X**„ Imobilizări corporale | = | **404** „Furnizori de investiţii” |

*) OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu *Directivele europene*, publicat în M.Of. nr. 766/2009



Scanned with OKEN Scanner

**4.** Achitarea furnizorului de investiţii:

x

**404** „Furnizori de investiţii"= **5121** „Conturi la bănci în lei"

x

**5.** Înregistrarea amortizării lunare:

x

**6811** „Cheltuieli de exploatare = **28X** „Amortizări X
privind amortizarea imobilizărilor" privind imobilizările"

x

concomitent

**6.** Recunoaşterea venitului aferent subvenţiei (la nivelul cheltuielilor cu amortizarea deoarece investiţia a fost subvenţionată integral):

x

**131**"Subvenţii guvernamentale = **7584** „Venituri din subvenţii
privind investiţiile" pentru investiţii" X

x

În cazul *finanţărilor în valută*, diferenţele de curs valutar nefavorabile ce pot rezulta în astfel de cazuri nu pot fi incluse în valoarea imobilizărilor.

**7.** Vânzarea imobilizărilor primite prin subvenţii (neamortizate integral):

x

**461** „Debitori diverşi" = %
**7583** „Venituri din cedarea activelor"
**4427** „TVA colectată"

x

**8.** Scăderea gestiunii cu imobilizările vândute, primite anterior prin subvenţii:

x

**281** „Amortizarea = **21X** „Imobilizări corporale" Y
imobilizărilor corporale"
**6583** „Cheltuieli privind activele cedate"

x



Scanned with OKEN Scanner

**9.** Virarea cotei părți (neamortizate) din valoarea de intrare a imobilizării la venituri:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | x | | | |
| **131** „Subvenții pentru investiții" | = | **7584** „Venituri din subvenții pentru investiții" | Y |
| | x | | | |

După efectuarea acestor operațiuni, contul **131 „Subvenții pentru investiții"** se va închide, iar cheltuielile înregistrate vor fi egale cu veniturile din subvenții pentru investiții, neînregistrându-se efecte fiscale.

**Exemplu:**

Se primeşte prin subvenție guvernamentală un agregat frigorific evaluat la 6000 lei. Durata de viață utilă 4 ani. Se amortizează liniar.

- intrare agregat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 213 | = | 131 | 6000 |

- amortizare (anul I):

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 1500 |

- trecere subvenție la venituri:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 131 | = | 7584 | 1500 |

- idem anul II, III, IV
- scădere din gestiune:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2813 | = | 213 | 6000 |

**B. Operațiuni privind finanțarea de cheltuieli (subvenții aferente veniturilor)**

**1.** O subvenție guvernamentală (suma nerambursabilă) care urmează a fi primită drept compensare pentru cheltuielile deja suportate în cursul exercițiului, fără a exista costuri viitoare aferente se recunoaşte ca venit în perioada în care devine creanță:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | x | | | |
| **445** „Subvenții" | = | **741** „Venituri din subvenții de exploatare" | |
| | x | | | |

sau



Scanned with OKEN Scanner

**2.** În cazul în care se primeşte finanţarea şi nu s-au efectuat cheltuieli din această sursă se efectuează înregistrarea:

| | | |
|---|---|---|
| **445** „Subvenţii" | = | **472** „Venituri înregistrate în avans" |

şi

**3.** Pe măsura înregistrării cheltuielilor în conturile din clasa şase are loc reluarea la venituri a sumelor din contul 472.

| | | |
|---|---|---|
| **472** „Venituri înregistrate în avans" | = | **741** „Venituri din subvenţii de exploatare" |

**4.** Încasarea subvenţiei în contul de disponibil:

| | | |
|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **445** „Subvenţii" |

**Exemplu:**

Societatea Comercială „Transcom" SA a încasat în anul N subvenţii, în sumă de 20000 lei pentru achiziţionarea de mijloace de transport şi în sumă de 16000 lei, pentru activitatea de transport ca urmare a practicării unor tarife sub preţul normal, fiind suportate de la bugetul local. La sfârşitul anului se constată că societatea mai are de încasat subvenţii de exploatare 4000 lei pentru care nu s-au efectuat cheltuieli. Se încasează prin bancă.

- încasarea subvenţiilor de la buget:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | % | 36000 |
| | | 131 | 20000 |
| | | 741 | 16000 |

- suma de încasat la sfârşitul anului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 445 | = | 472 | 4000 |

- după înregistrare de cheltuieli aferente subvenţiei de primit:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 472 | = | 741 | 4000 |

- încasarea subvenţiei în contul curent:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5121 | = | 445 | 4000 |



Scanned with OKEN Scanner

Restituirea unei subvenţii aferente veniturilor se efectuează fie pin reducerea veniturilor amânate dacă există fie în lipsa acestora pe seama cheltuielilor. Dacă suma depăşeşte venitul amânat sau acesta nu există, surplusul respectiv valoarea integral restituită se recunoaşte imediat ca o *cheltuială*[*)].

*) OMFP 1752/2005, M.Of. 1080 bis/2005 – Reglementări conforme cu Directivele Europene.



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 4

# AMORTIZAREA IMOBILIZĂRILOR ÎNTRE STANDARDE CONTABILE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 4.1. Definiţii, concepţii şi criterii de evaluare a deprecierii imobilizărilor

### *4.1.1. Definiţii privind imobilizările*

*Imobilizările* sunt reprezentate prin active generatoare de beneficii economice deţinute de o întreprindere pe o perioadă îndelungată. Activele de natura imobilizărilor prezintă următoarele caracteristici:

- participă la mai multe cicluri economice;
- nu se consumă la prima utilizare;
- nu-şi schimbă forma în urma procesului de producţie;
- alocarea valorii asupra bunurilor şi proceselor la care participă se face în mod sistematic pe întreaga durată de viaţă utilă (durata de viaţă economică).

***Activele***[*)] în general sunt considerate resurse controlate de entităţi ca rezultat al unor evenimente trecute de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

***Beneficiile economice*** viitoare reprezintă potenţialul unui activ de a contribui direct sau indirect la fluxul de trezorerie şi echivalente de trezorerie către entitate.

*Potenţialul* poate fi unul productiv, fiind parte a activităţii de exploatare al entităţii.

Atunci când se constată *pierderi de valoare* pentru imobilizările financiare trebuie făcute ajustări pentru pierderea de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanţului.

*) Vezi Cadrul General IAS, Editura CECCAR 2007



Scanned with OKEN Scanner

*Imobilizările* trebuie să facă obiectul *ajustărilor de valoare* indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă la data bilanțului, dacă se estimează că reducerea valorii acestora este permanentă.

*Ajustările de valoare* trebuie înregistrate în contul de profit şi pierderi şi prezentate în notele explicative. Atunci când imobilizările fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare, inclusiv în *scop fiscal* se vor prezenta în note, valoarea ajustărilor şi motivele pentru care au fost efectuate.

În țara noastră, imobilizările sunt reprezentate prin investiții nemateriale, materiale şi financiare. Cele mai reprezentative sunt investițiile materiale (imobilizările corporale) şi cele nemateriale (imobilizările necorporale). Acestea sunt de fapt *imobilizările amortizabile.*

Prin *amortizare*[*)], înțelegem alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

*Valoarea amortizabilă*, este reprezentată prin costul activului sau o altă valoare substituită costului în situațiile financiare din care s-a scăzut valoarea reziduală.

*Durata de viață utilă*[**)], reprezintă perioada în cadrul căreia se estimează că activul va fi disponibil pentru utilizare în condiții normale sau numărul unităților de producție sau a altor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de întreprindere prin folosirea activului respectiv.

*Costul* reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea unui activ la data achiziției sau construcției acestuia.

*Valoarea justă* reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie, între două părți, aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv, de către persoane calificate recunoscute național şi internațional numite evaluatori.

---

*) Vezi IAS nr. 36 „Deprecierea activelor", Editura CECCAR 2007

**) Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2007, Editura CECCAR, Bucureşti, pag.357.



Scanned with OKEN Scanner

*Valoarea reziduală* reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează că o va obține pentru un activ, la sfârşitul duratei de viață utile a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cedare estimate.

*Valoarea contabilă* este valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț, după scăderea amortizării cumulate până la acea dată, precum şi a pierderilor cumulate din depreciere.

### *4.1.2. Concepții privind amortizarea imobilizărilor*

Teoria şi practica contabilă cunosc următoarele *concepții* cu privire la rolul şi implicațiile fiscale ale amortizării:

a) - *Concepția administrativă* consideră amortizarea, un proces de *constatare contabilă, a pierderii de valoare* suferită de activele imobilizate, ca efect al folosirii, progresului tehnic, acțiunii factorilor de mediu sau a altor cauze cu efecte ireversibile.

*b) - Concepția contabilă* defineşte amortizarea, ca un proces de constatare a valorii deprecierii unei imobilizări, prin *afectarea cheltuielilor de exploatare* şi a rezultatului din exploatare aferent perioadei contabile, cu valoarea amortizării calculate.

*c) - Concepția financiară* are în vedere evidențierea *recuperării costului activului* odată cu încasarea contravalorii produselor, lucrărilor sau serviciilor vândute, la a căror producere au participat imobilizările amortizabile. Astfel are loc refacerea capitalului consumat realizându-se indirect autofinanțarea, prin crearea resurselor necesare procurării de noi imobilizări, atunci când cele existente vor deveni neutilizabile.

### *4.1.3. Criterii privind evaluarea deprecierii imobilizărilor*

**Evaluarea deprecierii imobilizărilor** presupune luarea în considerare a următoarelor *criterii:*

***a) Durata de viață utilă.***

Este denumită şi durata de utilizare economică şi se stabileşte pe baza utilității pe care entitatea a estimat-o pentru activul supus



Scanned with OKEN Scanner

amortizării. Cu *excepția terenurilor* care se consideră că au *o durată de viață nelimitată,* pentru celelalte active imobilizate, durata de viață utilă se stabileşte pe baza *raționamentului profesional* şi a strategiei întreprinderii cu privire la imobilizări.

Determinarea duratei de viață utile a unui activ se face în funcție de:

- *nivelul estimat de utilizare*, pe baza capacității de producție sau a producției estimate;
- *uzura fizică estimată*, în funcție de condițiile de exploatare;
- *uzura morală*, intervenită ca urmare a schimbărilor sau îmbunătățirilor aduse procesului de producție sau datorită schimbărilor în structura cererii pe piață;
- *limitele juridice* privind posibilitatea utilizării activului (ex. contractele de leasing).

Conform reglementărilor în vigoare*) există posibilitatea de capitalizare a *cheltuielilor de constituire* şi amortizarea acestora pe o perioadă de maxim 5 ani.

*Cheltuielile de dezvoltare* generate de aplicarea rezultatelor cercetării înaintea stabilirii producției de serie (producție, testare, uzina pilot, etc) *se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare* după caz.

În situația în care cheltuielile de constituire şi de dezvoltare nu au fost integral amortizate, *nu se face nici o distribuire de profituri,* cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

*Concesiunile* se amortizează pe durata de folosire stabilită conform contractului. În cazul în care se prevede *plata unei chirii* şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primeşte concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând chiria *fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale.*

*Fondul comercial* se amortizează de regulă în cadrul unei perioade de maxim 5 ani.

---

*) OMFP 1752/2005, modificat şi completat, M.Of. 1080 bis/2005



Scanned with OKEN Scanner

Se poate amortiza şi într-o perioadă mai mare de 5 ani cu condiţia ca aceasta să nu depăşească durata de utilizare economică a activului. Codul fiscal consideră fondul comercial ca activ neamortizabil.

Atunci când durata de amortizare a imobilizărilor necorporale depăşeşte 5 ani aceasta trebuie prezentată în notele explicative împreună cu motivele care a determinat-o.

Conform Codului fiscal programele informatice se amortizează într-o perioadă de 3 ani.

În prezent în ţara noastră *duratele de viaţă utile* (duratele de utilizare) pentru *imobilizările corporale* (denumite fiscal *mijloace fixe)* sunt stabilite prin Hotărâre de Guvern în cadrul „Catalogului privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe" (HG 2139/2004).

Durata de viaţă a unui activ, se poate prelungi printr-o serie de îmbunătăţiri care aduc un plus de performanţă sau se poate diminua ca urmare a progresului tehnologic sau schimbărilor în structura pieţei.

***b) Volumul activităţii sau producţia realizată.***

Se utilizează în cazul clădirilor, *construcţiilor speciale, minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor de substanţe minerale solide,* a căror durată de folosire este limitată de *durata rezervelor exploatabile* şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi în cazul investiţiilor pentru descopertare*).

În cazul acestora calculul amortizării se face conform relaţiei:

$$A_a = A_{Re} \times E_a$$

în care: $A_a$ – amortizare anuală;

$A_{Re}$ – amortizare în lei pe 1000 tone de rezervă exploatibilă;

$E_a$ – extracţia anuală de substanţă minerală utilă, (în mii tone);

$$A_{Re} = \frac{V_j}{R_e}$$

*) Ristea M., Contabilitatea şi Fiscalitatea Întreprinderii, Editura Tribuna Economică 1995, pag.138.



Scanned with OKEN Scanner

în care: $V_j$ – valoarea justă a imobilizărilor;

$R_e$ – rezerva exploatabilă de substanță minerală utilă, (în mii tone) existentă la începutul fiecărui exercițiu financiar.

În conformitate cu Legea 571/2003 privind amortizarea capitalului imobilizat, *recalcularea amortizării* pe unitate de produs se face:

- din 5 în 5 ani la minele de cărbuni şi cariere, precum şi în cazul investițiilor pentru descopertă;
- din 10 în 10 ani la saline;
- anual, când intervin schimbări importante (minimum 10%) în volumul rezervelor exploatabile.

## 4.2. Parametrii contabili ai amortizării imobilizărilor

*Parametrii contabili ai amortizării,* exprimă variabilele (mărimile) în funcție de care se determină cuantumul cheltuielilor de exploatare, ce vor afecta rezultatul fiecărei perioade contabile.

Conform legislației din țara noastră aceştia sunt:

- valoarea de intrare (costul);
- norma (cota) de amortizare;
- data la care începe contabilizarea amortizării;
- regimul (sistemul sau metoda) de amortizare.

***a) Valoarea de intrare.***

Este determinată de modalitățile concrete de procurare (intrare în unitate) a imobilizărilor.

Aceasta poate fi reprezentată prin: *costul de achiziție, costul de producție, valoarea de utilitate, valoarea de aport, valoarea justă.*

- *Costul de achiziție* este aferent bunurilor procurate cu titlu oneros, fiind format din: prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii, necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a imobilizărilor. Costul de achiziție luat în considerare nu include TVA.

- *Costul de producție,* corespunde imobilizărilor produse şi utilizate în aceeaşi întreprindere, compunându-se din: costul de achiziție



Scanned with OKEN Scanner

al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte, afectată în mod raţional ca fiind legate de producerea imobilizării.

*Cheltuielile de desfacere, generale de administraţie şi cele financiare* nu se includ în costul de producţie cu unele excepţii prevăzute de Standardele Internaţionale de Contabilitate.

- *Valoarea de utilitate*, este aferentă imobilizărilor obţinute cu titlu gratuit, fiind stabilită în funcţie de preţul pieţei, starea şi amplasarea acestora.

- *Valoarea de aport,* corespunde imobilizărilor aduse ca aport la capitalul social, stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii.

- *Valoarea justă*, se utilizează în cazul imobilizărilor dobândite prin schimb cu alte active.

***b) Norma (cota) de amortizare.***

Este reprezentată de o *mărime procentuală* calculată conform relaţiei:

$$n_a = \frac{1}{Dvu} x100$$

în care: $n_a$ - norma sau cota de amortizare;

Dvu - durata de viaţă utilă (durata de utilizare economică);

Prin durata de viaţă utilă se înţelege durata de utilizare economică şi reprezintă*):

- *perioada* în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate exprimată în *ani;*

- *numărul unităţilor de produse* sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

*Norma de amortizare* depinde de regimul de amortizare folosit. Astfel în cazul amortizării degresive şi accelerate norma de amortizare este influenţată de anumiţi *coeficienţi de multiplicare* iar în cazul luării în considerare a uzurii morale, de *durata de utilizare recalculată* ţinând cont de influenţa acesteia.

***c) Data la care începe contabilizarea amortizării.***

---

*) Reglementări contabile conforme cu *Directivele Europene*, pct. 65, Editura Irecson, Bucureşti 2006, pag. 39



Scanned with OKEN Scanner

Potrivit legislației din țara noastră, amortizarea imobilizărilor se calculează *începând cu luna următoare punerii în funcțiune*, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Momentul punerii în funcțiune depinde de tipul imobilizării şi se referă la:

- *data achiziționării* pentru imobilizările care nu necesită montaj şi probe tehnologice;
- *data terminării montajului* pentru imobilizările care necesită montaj;
- *data terminării probelor tehnologice* pentru imobilizările care necesită asemenea probe.

Acest moment, poate fi influențat de strategia de dezvoltare a întreprinderii, modificându-se astfel nivelul cheltuielilor cu amortizarea.

Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate amortizarea se calculează de la *data intrării în unitate*.

***d) Regimul de amortizare.***

Are în vedere modalitatea de determinare a deprecierii ireversibile suferite de imobilizări în procesul de exploatare.

Este parametrul cel mai important ce vizează *raportul integrat contabilitate – fiscalitate* cu privire la amortizare.

Conform *Standardului Internațional de Contabilitate nr.16 „Imobilizări Corporale"*, „regimul de amortizare trebuie ales în funcție de probabilitatea generării de beneficii economice viitoare asociate activului".

Regimul de amortizare trebuie aplicat cu *consecvență* (conform principiului permanenței metodelor) cu excepția cazurilor în care apare o modificare semnificativă față de situația inițială în privința evoluției beneficiilor economice asociate activului.

Teoria şi practica actuală în domeniul amortizării cunoaşte mai multe *regimuri de amortizare*. Alegerea acestuia pune de cele mai multe ori în contradicție politica şi strategia entității în domeniul amortizării cu interesul fiscal al statului. Aceasta deoarece orice creştere a amortizării în raport cu amortizarea liniară considerată *legitimă* atât pentru întreprindere cât şi pentru stat, determină majorarea cheltuielilor şi implicit diminuarea profitului şi a impozitului pe profit datorat statului, iar orice diminuare a amortizării conduce la creşterea



Scanned with OKEN Scanner

profitului şi a impozitului pe profit. Tocmai de aceea, se consideră criteriul cel mai obiectiv ce trebuie luat în considerare la alegerea metodei de amortizare „*gradul de depreciere a imobilizărilor*", corelat cu strategia de dezvoltare a firmei.

Valoarea amortizării corespunzătoare fiecărei perioade contabile, trebuie recunoscută ca o *cheltuială,* cu excepția cazului în care ea este inclusă în valoarea contabilă a unui alt activ.

Cu toate că literatura de specialitate a consacrat mai multe regimuri de amortizare a imobilizărilor (proporțională, progresivă, regresivă, însumării cifrelor etc.) legislația actuală din România recomandă următoarele *regimuri: liniar, degresiv şi accelerat.*

Importanța acestora în cadrul raportului integrat contabilitate – fiscalitate, ne determină să le prezentăm distinct, evidențiind corespunzător pentru fiecare consecințele utilizării în cadrul *gestiunii fiscale* a întreprinderii.

## 4.3. Implicații fiscale ale regimurilor de amortizare a imobilizărilor

Analiza atentă a concepțiilor, criteriilor şi parametrilor cu privire la amortizare ne conduc la concluzia că aceasta determină implicații de natură fiscală la nivelul gestiunii entităților economice.

*Implicațiile fiscale* sunt generate în principal de *regimul (metoda, sistemul) de amortizare* dar şi de alți parametri asupra cărora conducerea entității poate interveni pentru a influența rezultatul fiscal impozitul pe profit datorat bugetului de stat şi implicit trezoreria.

### *4.3.1. Amortizarea liniară*

*Regimul liniar* de amortizare, constă în includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unei *sume fixe* din valoarea de intrare (amortizabilă) a unei imobilizări, proporțional cu durata de viață utilă a acesteia.

Este considerat regimul de amortizare *just* din punct de vedere economic *normal* sub aspectul gestiunii fiscale şi legitim din punctul de vedere al normalizatorului.



Scanned with OKEN Scanner

În principiu presupune:

- determinarea unei *norme (cote, rate) de amortizare liniare* ($n_{al}$):

$$n_{al} = \frac{1}{Dvu} x100(\%)$$

în care: $n_{al}$ - norma de amortizare liniară;
Dvu- durata de viață utilă.

- determinarea amortizării anuale ($A_a$):

$$A_a = V_i \text{ x } n_{al}$$

$V_i$ - valoarea de intrare a imobilizării sau costul acesteia.

Având în vedere necesitatea includerii cheltuielilor cu amortizarea în rezultatul fiecărei perioade contabile (lunar) se impune determinarea amortizării lunare ($A_l$ ) conform relației:

$$Al = \frac{Aa}{12} \qquad sau \qquad Al = \frac{V_i x\ n_{al}}{12}$$

Din relațiile prezentate rezultă că indiferent de producția realizată sau de intensitatea cu care sunt utilizate imobilizările, cheltuielile cu amortizarea vor fi aceleaşi de la o perioadă contabilă (lună) la alta. Singurul parametru care ar putea să influențeze gestiunea fiscală a întreprinderii este *data punerii în funcțiune a imobilizării.* Asupra acesteia s-ar putea *interveni* astfel:

- punerea în funcțiune a *imobilizărilor fără efectuarea formalităților de recepție;*
- *prelungirea* în mod nejustificat a *probelor tehnologice,* perioadă în care imobilizările generează beneficii economice, fără a fi afectate cheltuielile de exploatare;
- *primirea de imobilizări pentru efectuarea de probe tehnologice,* pentru demonstrații sau expoziții, dar care în realitate se



Scanned with OKEN Scanner

utilizează pentru activităţi productive (actele de vânzare – cumpărare întocmindu-se ulterior);

- înregistrarea recepţiei de imobilizări şi calculul amortizării acestora cu impact asupra costurilor *fără primirea efectivă (reală).*

Comparativ cu practica actuală din România *Standardele Internaţionale de Contabilitate* prevăd următoarele:

- *deducerea valorii reziduale din valoarea iniţială sau cea reevaluată a activului;*
- *estimarea de către entitate a duratei de viaţă utile.*

**Exemplu:**

O entitate economică achiziţionează un utilaj industrial al cărui cost de achiziţie este de 2000 lei cu o durată de viaţă utilă de 6 ani.

Se consideră că la sfârşitul duratei de viaţă din vânzarea utilajului se va încasa suma de 200lei (valoarea reziduală).

Se cere a se determina:

a) valoarea amortizabilă (Va)

b) amortizarea anuală (Aa)

a) Va = Valoarea iniţială (Vi) – Valoarea reziduală (Vr)
= 2000 – 200 = 1800 lei.

b) Aa = Va : Dvu = 1800 : 6 ani = 300 lei/an.

*Metoda liniară* este utilizată de cea mai mare parte a entităţilor româneşti atât datorită simplităţii calculelor, (volumul cheltuielilor cu amortizarea fiind aceeaşi de la o perioadă contabilă la alta) cât şi a tradiţiei (cutumei). În contabilitate amortizarea liniară se înregistrează:

- evidenţierea cheltuielilor cu amortizarea:

| | | |
|---|---|---|
| **6811** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere” | = | **281/280** „Amortizări privind imobilizările corporale/ necorporale” |

- scăderea din gestiune a imobilizărilor ieşite prin casare sau cesiune (vânzare) pentru partea amortizată din valoarea de intrare:

| | | |
|---|---|---|
| **281/280** „Amortizări privind imobilizările corporale/necorporale” | = | **2xx** „Imobilizări” |



Scanned with OKEN Scanner

### 4.3.2. Amortizarea degresivă

*Regimul de amortizare degresiv*, este considerat unul din sistemele *derogatorii* de amortizare a imobilizărilor, deoarece permite înregistrarea unei amortizări mai mari în primii ani de utilizare a activului iar pe măsură ce acesta se apropie de sfârşitul duratei de viaţă utile amortizarea descreşte.

Valoarea amortizării se determină în funcţie de *norma (cota) de amortizare degresivă*, calculată prin *multiplicarea normei de amortizare* liniare cu anumiţi coeficienţi, în funcţie de durata de viaţă utilă a imobilizărilor şi anume:

- 1,5 pentru o durată de viaţă utilă cuprinsă între 2 şi 5 ani;
- 2 pentru o durată de viaţă utilă cuprinsă între 5 şi 10 ani;
- 2,5 pentru o durată de viaţă utilă de peste 10 ani.

Competenţa privind aprobarea regimului de amortizare degresiv, revine Consiliului de Administraţie al entităţii economice, respectiv administratorului în cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ.

*Metoda degresivă* corespunde unei politici de stimulare a investiţiilor, deoarece permite recuperarea încă din primii ani a celei mai mari părţi din capitalurile imobilizate.

Practica contabilă în domeniu cunoaşte două variante de aplicare a metodei şi anume:*)

- varianta fără influenţa uzurii morale (AD1);
- varianta cu influenţa uzurii morale (AD2).

Standardele Internaţionale de Contabilitate recomandă şi alte *variante* şi anume:

- se aplică un *procent de amortizare constant* la o bază variabilă (ex. valoarea contabilă netă sau valoarea rămasă de amortizat);
- se aplică un *procent variabil* de amortizare la o bază constantă (valoarea contabilă);
- se calculează *proporţional cu cantitatea de produse* obţinute, km parcurşi, numărul orelor de funcţionare, etc.

---

*) Duţescu A., Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea *Standardelor Internaţionale de Contabilitate,* Editura CECCAR Bucureşti, pag.109.



Scanned with OKEN Scanner

### *4.3.2.1. Amortizarea degresivă în varianta fără influența uzurii morale (AD1)*

Pentru calcularea amortizării degresive în varianta AD1 se parcurg următorii *paşi:*

- Se determină *norma de amortizare degresivă* ($n_{ad}$) conform relației:

$$n_{ad} = (\frac{1}{Dvu} x100)xK \qquad sau \qquad n_{ad} = n_{al}xK$$

K- coeficient de multiplicare ( 1,5; 2 ; 2,5) în funcție de durata de viață utilă*) (utilizare economică).

- Se determină *amortizarea aferentă primului an* (A1); prin înmulțirea valorii de intrare (Vi) a imobilizării cu norma de amortizare degresivă adică:

$$A1 = V_i \text{ x } n_{ad}$$

- Se determină *amortizarea aferentă anilor următori*; prin aplicarea normei de amortizare degresivă la valoarea rămasă de amortizat, până în anul în care amortizarea calculată este egală sau mai mică decât amortizarea anuală, rezultată din împărțirea valorii rămase la numărul de ani rămaşi până la expirarea duratei de viață utile.

Începând din anul în care condiția nu mai este respectată, până la expirarea duratei de viață utile, imobilizarea se amortizează liniar luând în considerare valoarea rămasă (Vra) şi durata rămasă de amortizat (Dra).

*Schema integratoare* a celor prezentate pentru anul doi şi următorii poate fi prezentată astfel:

- determinarea *valorii rămase de amortizat* (Vra) din anul al II-lea:

$$Vra = Vi - A1$$



Scanned with OKEN Scanner

*) Pentru durata de viață utilă între 2 – 5 ani, k = 1,5, pentru o durată cuprinsă între 5 – 10 ani, k = 2, iar pentru o durată > de 10 ani, k = 2,5.

- *amortizarea aferentă anul 2* şi următorii:

$$A2\ldots = Vra \times n_{ad}$$

$$\vdots$$

$$\text{Ai până când Ad} \leq \frac{Vra}{Dra\ (\text{în ani})}$$

Dra – durata rămasă de amortizat (în ani)

- amortizarea din anul „i" până la sfârşitul duratei de viață utile:

$$A_{i+n} = \frac{Vra}{Dra\ (in\ ani)} \qquad (amortizare\ \ liniara)$$

Prin modul în care sunt influențate rezultatele fiecărei perioade contabile, amortizarea degresivă generează *implicații de natură fiscală* astfel:

- înregistrarea unei amortizări mai mari în primii ani de exploatare a imobilizărilor, va conduce la *diminuarea profitului* financiar dar şi a impozitului pe profit, ceea ce va determina menținerea nivelului trezoreriei;

- înregistrarea unei amortizări mai mici în partea a doua a duratei de viață utile a imobilizărilor va determina creşterea profitului dar şi a impozitului pe profit, ceea ce va determina diminuarea trezoreriei prin plata unui impozit pe profit mai mare.

Înregistrarea amortizării după metoda degresivă varianta AD1 nu exonerează entitatea de plata impozitului pe profit, conducând doar la *amânarea la plată* a acestuia. Acest aspect este important mai ales în condiții de inflație, când plata efectivă (suma stabilită inițial) se va face într-o monedă devalorizată.

**Exemplu:**

Suma de 100 lei neplătiți în primii ani se va plăti în anii următori de utilizare a imobilizării la aceeaşi valoare (100) care datorită



Scanned with OKEN Scanner

inflației va reprezenta în termeni reali o valoare mai mică, entitatea realizând prin amânarea plății *finanțarea prin resurse proprii.*

### *4.3.2.2. Amortizarea degresivă în varianta cu influența uzurii morale (AD2)*

*Caracteristica esențială* a metodei, constă în luarea în considerare a influenței uzurii morale la calculul valorii amortizării, ce va influența rezultatele financiare ale perioadei contabile. Spre deosebire de varianta AD1, varianta AD2 permite includerea pe cheltuieli a valorii de intrare a unei imobilizări, într-un număr de ani inferiori duratei de viață utile; diferența în ani fiind reprezentată de influența *uzurii morale* (ani în care nu se mai înregistrează cheltuieli cu amortizarea).

Comparativ cu varianta precedentă (AD1), varianta AD2 se poate aplica numai pentru imobilizările intrate în gestiune cu o durată de viață utilă mare (>5 ani).

Folosirea acestei variante conduce la o serie de modificări ale sistemului de degresivitate față de varianta AD1.

Calculul amortizărilor anuale degresive în cazul utilizării variantei AD2 presupune parcurgerea următoarelor *etape:*

- *recalcularea duratei de amortizare aferentă regimului liniar* în funcție de cota (norma) medie anuală de amortizare degresivă (DAR)*:*

$$DAR = \frac{1}{\overline{n}_{ad}} x100$$

în care:

$\overline{n}_{ad}$ - cota medie anuală de amortizare degresivă.

- *determinarea duratei de amortizare integrală* (DAI):

$$DAI = DVU - DAR$$

în care:

DVU – durata de viață utilă.



Scanned with OKEN Scanner

- *determinarea duratei de amortizare,* în sistem degresiv (DAD):

$$DAD = DAI - DAR$$

- *determinarea duratei de amortizare în sistem liniar* (DAL):

$$DAL = DAI - DAD$$

Înregistrarea amortizării în varianta cu influența uzurii morale, va conduce la contabilizarea unor cheltuieli anuale cu amortizarea mai mari pe durata de amortizare integrală dar apropiate ca valori pentru anii în care imobilizarea se amortizează degresiv şi egale pentru anii în care amortizarea se realizează liniar.

În aceste condiții, în primii ani de utilizare a imobilizărilor amortizate degresiv, amortizarea calculată va înregistra valori mai mari şi *rezultate financiare mai mici*, iar în ultimii ani valoarea amortizării va fi mai mică ceea ce va atrage după sine rezultate financiare mai mari. În primul caz vom înregistra *un impozit pe profit mai mic* iar în cel de-al doilea un impozit pe profit mai mare (în condițiile în care celelalte cheltuieli şi venituri sunt constante).

În cazul amortizării degresive în contabilitate se vor înregistra valorile corespunzătoare amortizării economice (liniare), diferențele de impozit consemnându-se în „Declarația fiscală".

**Exemplu:**

Se achiziționează o linie de fabricație la prețul de 40.000 u.m.n, TVA 19%. Durata de viață utilă este de 5 ani. Se cere:

a) să se evidențieze achiziția;

b) să se calculeze şi înregistreze amortizarea în următoarele sisteme: liniar, degresiv fără influența uzurii morale (AD1) şi accelerat;

c) să se înregistreze scăderea din gestiune după amortizarea completă.

a) achiziția liniei de fabricație:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404 | 47.360 |
| 2131 | | | 40.000 |
| 4426 | | | 7.360 |



Scanned with OKEN Scanner

b) A. Metoda liniară:

$$n_{al} = \frac{1}{DVu} \times 100 \ ,$$

unde:

$n_{al}$ = norma de amortizare liniară

DVu = durata de viață utilă

$$n_{al} = \frac{1}{5} \times 100 = 20\ \%$$

$Am_{anl} = n_{al} \times Vi$ , unde

$Am_{anl}$ = amortizarea anuală calculată în sistem liniar

$n_{al}$ = norma de amortizare liniară

Vi = valoarea de intrare

$Am_{anl}$ = 20% x 40.000 = 8.000 u.m.n/an

În contabilitate înregistrăm în fiecare an (anul 1, 2, 3, 4 şi 5):

- amortizarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 8.000 |

- închiderea contului de cheltuieli:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 | = | 6811 | 8.000 |

B. Metoda degresivă, fără influența uzurii morale (AD1):

$n_{ad} = k \times n_{al}$ , unde

$n_{ad}$ = norma de amortizare degresivă

$$k = f(DVu) = \begin{cases} 1{,}5 \ ; DVu\ 2 - 5 \text{ ani} \\ 2 \ ; DVu \in [5{,}10 \text{ ani}) \\ 2{,}5 \ ; DVu \geq 10 \text{ ani} \end{cases}$$

$n_{al}$ = norma de amortizare liniară

În cazul nostru:

$n_{ad} = 2 \times 20\% = 40\%$

- în anul 1:

$Amd1 = n_{ad} \times Vi$ , unde

Amd1 = amortizarea calculată în sistem AD1, aferentă primului an de utilizare.

Amd1 = 40.000 x 40% = 16.000 u.m.n



Scanned with OKEN Scanner

- în anul 2:

Începând din anul 2:

$$\text{Amd } 2\ldots i = \begin{cases} \text{Vra x } n_{ad}\text{ , până când suma astfel} \\ \text{obținută} \leq \dfrac{\text{Vra}}{\text{Nrar}}\text{ , unde} \end{cases}$$

Amd 2...i = amortizarea degresivă obținută prin metoda AD1, aferentă anului 2, ..., i

Vra = valoarea rămasă de amortizat după anul precedent

$n_{ad}$ = norma de amortizare degresivă

Nrar = numărul de ani rămaşi pentru amortizat

$$\text{Amd } 2 = \begin{cases} 24.000 \text{ x } 40\% = 9.600 \\ \dfrac{24.000}{4} = 6.000 \end{cases}$$

Amd 2 = 9.600 u.m.n

- în anul 3:

$$\text{Amd } 3 = \begin{cases} 14.400 \text{ x } 40\% = 5.760 \\ \dfrac{14.400}{3} = 4.800 \end{cases}$$

Amd 3 = 5.760 u.m.n

- în anul 4:

$$\text{Amd } 4 = \begin{cases} 8.640 \text{ x } 40\% = 3.456 \\ \dfrac{8.640}{2} = 4.320 \end{cases}$$

Amd 4 = 4.320 u.m.n, pentru că 4.320 > 3.456

- în anul 5:

Amd 4 = Amd 5 = 4.320 u.m.n



Scanned with OKEN Scanner

Scadenţar de amortizare în sistem AD1

| Indicator / Anul | Vi | Am anuală | Am cumulată | Am rămasă |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 40.000 | 16.000 | 16.000 | 24.000 |
| 2 | 40.000 | 9.600 | 25.600 | 14.400 |
| 3 | 40.000 | 5.760 | 31.360 | 8.640 |
| 4 | 40.000 | 4.320 | 35.680 | 4.320 |
| 5 | 40.000 | 4.320 | 40.000 | 0 |

În contabilitate înregistrăm:

- în anul 1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 8.000 |
| 121 | = | 6811 | 8.000 |

- în anul 2:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 8.000 |
| 121 | = | 6811 | 8.000 |

- în anul 3:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 8.000 |
| 121 | = | 6811 | 8.000 |

- în anul 4 şi anul 5:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 8.000 |
| 121 | = | 6811 | 8.000 |

Diferenţele faţă de amortizarea liniară (legitimă) se vor evidenţia în „Declaraţia de impozit" respectiv: An 1: +8000, An 2: +1600, An 3: -2240, An 4: - 3680, An 5: -3680; cu care se va influenţa rezultatul fiscal şi implicit impozitul pe profit.

### *4.3.3. Amortizarea accelerată*

Este considerat regimul de amortizare cel *mai avantajos* sub aspectul interesului fiscal al entităţilor economice.

Esenţa metodei constă în amortizarea, în primul an de funcţionare (12 luni) a unei cote de *50% din valoarea de intrare* a imobilizării corporale (maşini, utilaje,etc.).



Scanned with OKEN Scanner

Pentru anii următori, amortizarea anuală este calculată în funcție de valoarea rămasă de amortizat și numărul de ani rămași până la expirarea duratei de viață utile.

*Schema integratoare* privind calculul amortizării după metoda accelerată se prezintă după cum urmează:

a) Pentru *primul an* de utilizare:

$$A1 = Vi \times 50\ \%$$

în care:

A1 – amortizarea aferentă primelor 12 luni de utilizare a imobilizării.

Vi – valoarea de intrare a imobilizării.

b) Pentru *anii următori* (din anul doi și până la expirarea duratei normale de utilizare):

$$A_{2+n} = \frac{Vr}{Dra} \qquad sau \qquad n_{ar} = \frac{1}{Dr} x100$$

$$Vr = Vi - A1$$

$$A_{2+n} = Vr \times n_{ar}$$

în care:

A2÷n - amortizarea anuală începând din anul al doilea și până la expirarea duratei normale de utilizare a imobilizării

Vr – valoarea rămasă de amortizat

$n_{ar}$ – norma de amortizare în funcție de valoarea rămasă

Dr – durata (numărul de ani) de amortizare rămasă.

În anii în care utilizarea regimului accelerat a fost *condiționat* de acordul organelor teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, entitățile au întocmit un *dosar de fundamentare* compus din:

- date de prezentare;
- indicatori de eficiență economică;
- indicatori de eficiență financiară*).

Fiecare din indicatori s-a calculat atât pentru regimul de amortizare liniar, cât și pentru cel accelerat.

---

*) Vezi Legea 15/1994 cu modificările ulterioare.



Scanned with OKEN Scanner

Tuturor indicatorilor le-a fost stabilit câte un punctaj etalon. Pentru indicatorii care sunt influenţaţi de regimul de amortizare accelerat, este fixat un nivel de reducere admis de 20% sau 50% din punctajul etalon aferent regimului de amortizare liniar.

Din totalul de 100 puncte atribuite corespunzător indicatorilor prezentaţi, entităţile trebuiau să obţină un barem minim de 72 puncte, deci suma tuturor reducerilor nu poate depăşi 28 de puncte.

În prezent pentru *echipamente tehnologice*, maşini, utilaje, instalaţii de lucru, componente şi echipamente periferice ale acestora, inclusiv *brevete de invenţie* puse în funcţiune după data de 01.07.2002 *se poate utiliza regimul de amortizare accelerat fără acordul organului fiscal teritorial.*

În cazul *leasingului financiar* utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operaţional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing financiar se face de către utilizator, şi de către locator în cazul leasingului operaţional, cheltuielile fiind deductibile la calculul impozitului pe profit.

Pentru mijloacele fixe amortizabile *deducerile de amortizare* se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă şi orice reevaluare contabilă. Câştigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori scoaterea din funcţiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza *valorii fiscale* a acestora care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe diminuată cu amortizarea fiscală.

Amortizarea fiscală determină nu se evidenţiază în contabilitate ci în *Registrul de Evidenţă Fiscală* pentru calculul impozitului pe profit al entităţii evidenţiindu-se doar în declaraţia 101 la finele exerciţiului financiar.

*Implicaţiile fiscale* ale amortizării accelerate se manifestă prin includerea pe cheltuieli deductibile fiscal în primele 12 luni de exploatare, a unei cote de 50% din valoare de intrare a imobilizării iar în următorii ani a diferenţei rămase de amortizat. Aceasta înseamnă că în primul an, vom înregistra o cheltuială importantă cu amortizarea, ceea ce va conduce la diminuarea rezultatului financiar şi a impozitului pe profit.



Scanned with OKEN Scanner

În următorii ani, cheltuielile sunt mai mici, ceea ce va determina creşterea rezultatelor financiare şi a impozitului pe profit resimţit prin diminuarea trezoreriei ca urmare a plăţii către buget a impozitului pe profit. În condiţii de inflaţie aceste plăţi se vor face în *monedă depreciată*, ceea ce reprezintă de asemenea un avantaj fiscal pentru întreprindere.

Pentru agenţii economici, metoda accelerată prezintă avantaje fiscale cu atât mai importante cu cât durata de viaţă utilă a imobilizărilor este mai scurtă.

**Exemplu:**

Se achiziţionează un mijloc de transport la preţul de 30.000 u.m.n. plus TVA 19%. Durata de viaţă utilă este de trei ani. Calculaţi şi înregistraţi: achiziţia, plata furnizorului de imobilizări prin bancă, amortizarea în sistem accelerat şi scoaterea din gestiune.

În rezolvarea acestei probleme s-a ales un mod de contabilizare care se consideră a fi cel potrivit în a oferi o imagine fidelă, independentă de incidenţele fiscale ale metodei de amortizare alese.

a) achiziţia:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 404 | 35.700 |
| 2133 | | | 30.000 |
| 4426 | | | 5.700 |

b) plata furnizorului de imobilizări:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 404 | = | 5121 | 35.700 |

c) calculele aferente amortizării:

| Indicator / Anul | Valoarea de intrare | Amortizarea anuală | Amortizarea cumulată | Valoarea rămasă |
|---|---|---|---|---|
| 1 | 30.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| 2 | 30.000 | 7.500 | 22.500 | 7.500 |
| 3 | 30.000 | 7.500 | 30.000 | 0 |

Nivelul amortizării economice (după regimul liniar) este de 10 milioane (30:3)



Scanned with OKEN Scanner

c) înregistrarea amortizării:

- în anul 1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 10.000 |

- închiderea contului de cheltuieli în anul 1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 | = | 6811 | 10.000 |

Diferența de +5 mii (15 – 10) se va lua în considerare la calculul rezultatului impozabil (în declarația de impunere) majorând rezultatul impozabil.

- în anul 2:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 10.000 |

- închiderea contului de cheltuieli în anul 2:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 | = | 6811 | 10.000 |

Diferența de –2,5 mii (7,5 – 10) se va lua în considerare la calculul rezultatului impozabil (extracontabil)micşorând rezultatul impozabil.

- în anul 3:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 6811 | = | 2813 | 10.000 |

- închiderea contului de cheltuieli în anul 3:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 | = | 6811 | 10.000 |

Diferența de –2,5 mii se va lua în considerare doar în declarația de impozit, micşorând rezultatul impozabil.

e) scăderea din gestiune după amortizarea completă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 2813 | = | 2133 | 30.000 |

### *4.3.4. Amortizarea progresivă*

Se caracterizează prin *creşterea normelor de amortizare* în progresie aritmetică sau geometrică, de la intrarea în funcțiune şi până la expirarea duratei de viață utile a imobilizărilor.

Metoda progresivă are la bază argumentul conform căruia uzura fizică evoluează în acelaşi ritm cu uzura morală. Cheltuielile cu amortizarea, în cazul acestui regim de amortizare sunt în neconcordanță cu evoluția randamentului utilajelor care nu descreşte, în aceeaşi proporție, cu creşterea uzurii din cauza lucrărilor de întreținere şi reparații. Se justifică doar în cazul imobilizărilor puse parțial în funcțiune, până la atingerea parametrilor proiectați.



Scanned with OKEN Scanner

În esență metoda are la bază premisa conform căreia, *imobilizările se uzează mai puțin în primii ani de funcționare*, când de fapt dau maximum de randament și nu necesită cheltuieli cu întreținerea și reparațiile considerabile, iar pe măsura apropierii de limita superioară a duratei de viață utilă, cheltuielile cu întreținerea și reparațiile cresc ceea ce în mod normal atrag și cheltuielile suplimentare pentru menținerea imobilizărilor la nivelul parametrilor exploatabili normali.

Calculul amortizării anuale în cazul acestei metode se face conform *relației:*

$$Ai = Va \times p_{ai}$$

în care:

$Ai$ - amortizarea aferentă anului „i"
$Va$ - valoarea amortizabilă
$p_a$ – procentul de amortizare
$i$ - anul pentru care se calculează amortizarea.

Procentul de amortizare se determină astfel:

$$p_{a_i} = \frac{Cif_i}{\sum Cif_{i+n}} x100$$

în care:

$Cif_i$ - cifra anului pentru care se calculează amortizarea (1,2...n)
$\Sigma$ Cif $_{1+n}$ - suma anilor de funcționare a imobilizării (1 + 2 ...+ n)

**Exemplu:**

Considerăm o imobilizare în valoare de 2000 lei cu o durată de viață utilă de 5 ani.

Rezolvare: Procentul de amortizare și amortizarea anuală vor fi:

$$pa_1 = \frac{1}{1+2+3+4+5} = \frac{1}{15} \times 100 = 6{,}67\ \%$$



Scanned with OKEN Scanner

A1 = 2000 x 6,67 % = 133,4 lei

$$pa_2 = \frac{2}{15} \; x \; 100 = 13{,}34 \; \%$$

A2 = 2000 x 13,34 % = 266,8 lei

$$pa_3 = \frac{3}{15} \; x \; 100 = 20 \; \%$$

A3 = 2000 x 20 % = 400 lei

$$pa_4 = \frac{4}{15} \; x \; 100 = 26{,}67 \; \%$$

A4 = 2000 x 26,67 % = 533,4 lei

$$pa_5 = \frac{5}{15} \; x \; 100 = 33{,}34 \; \%$$

A5 = 2000 x 33,34 % = 666,8 lei.

Amortizarea progresivă, este încadrată în categoria *metodelor fiscale de amortizare*, deoarece avantajează statul prin înregistrarea de către entitățile economice a unor cheltuieli cu amortizarea mai mici şi în consecință a unui profit şi impozit pe profit mai mare în primii ani de utilizare a imobilizărilor.

Spre finalul duratei normale de utilizare, cheltuielile cu amortizarea cresc, iar profitul şi impozitul pe profit scad. Plata unui impozit mai mare la începutul duratei de viață utile a imobilizărilor, dezavantajează entitățile economice, eliminând posibilitatea autofinanțării în special în condiții de inflație. *Metoda progresivă, este opusă metodei degresive şi a celei accelerate.*



Scanned with OKEN Scanner

### *4.3.5. Amortizarea regresivă*[*)]

Presupune alocarea valorii de intrare, în funcţie de gradul de utilizare a activului (sau producţia obţinută).

În esenţă, metoda *presupune ponderarea valorii de intrare cu anumite cote* (procente) de amortizare descrescătoare în timp.

Este denumită *„metoda SOFTY"*, fiind specifică întreprinderilor americane.

Argumentele ce stau la baza folosirii acestei metode, constau în preântâmpinarea efectelor uzurii morale şi formarea resurselor de înlocuire a imobilizărilor, cu precădere în prima parte a duratei de utilizare a acestora. Prin folosirea acestei metode, are loc o descreştere a cheltuielilor cu amortizarea în timp, ceea ce concordă cu scăderea randamentului utilajelor.

Este considerată ca fiind *opusă metodei progresive*, deoarece presupune *cheltuieli cu amortizarea mai mari în primii ani* de utilizare a imobilizărilor, acestea descrescând odată cu apropierea de limita superioară a duratei de viaţă utile.

Calculul amortizării anuale, este similar cu cel prezent la metoda progresivă. *(Ai = Va x pai)*.

Diferă însă calculul procentului de amortizare.

Acesta se determină conform relaţiei:

$$p_{ai} = \frac{Dra}{\sum Cif_{1+n}} x100$$

în care:

*Dra* – durata rămasă de amortizat, inclusiv anul pentru care se calculează amortizarea.

Dacă utilizăm datele din exemplul prezentat la paragraful precedent vom obţine rezultatele următoare:

Rezolvare:

$$p_{a1} = \frac{5}{1+2+3+4+5} = \frac{5}{15} x100 = 33{,}34\ \%$$

---

*) Este cunoscută şi sub denumirea de *metoda însumării cifrelor*



Scanned with OKEN Scanner

A1 = 2000 x 33,34 % = 666,8 lei

$$p_{a2} = \frac{5-1}{15} = \frac{4}{15} x100 = 26,67\ \%$$

A2 = 533,3 lei

$$p_{a3} = \frac{3}{15} x100 = 20\ \%$$

A3 = 400 lei

$$p_{a4} = \frac{2}{15} x100 = 13,34\ \%$$

$$p_{a5} = \frac{1}{15} x100 = 6,67\ \%$$

A4 = 266,8 lei
A5 = 133,4 lei.

Se constată, că valoarea amortizării determinată pentru anul 1 corespunde cu cea aferentă anului 5 de la metoda progresivă, ceea ce înseamnă că cele două metode sunt opuse.

Prin folosirea metodei regresive *se urmăreşte reducerea influenței inflației asupra rezultatului activității.*

Interesele entității pentru această metodă rezidă în *avantajele* pe care le generează şi anume:

- determină *reducerea profiturilor*, deci şi a impozitelor în primii ani de exploatare a imobilizărilor, când resursele astfel economisite pot fi reinvestite;

- creează *premisele economisirii resurselor*, prin amânarea la plată a impozitului pe profit, realizându-se astfel finanțarea, prin resurse proprii nepurtătoare de dobânzi;

- *plata ulterioară* a impozitului pe profit, la valoarea stabilită inițial (inflația din cursul perioadei, devalorizând moneda în momentul plății), face ca *în termeni reali să se plătească mai puțin.*

*Statul* ar trebui să fie interesat în accelerarea amortizării, întrucât prin aceasta, entitățile sunt încurajate să facă investiții,



Scanned with OKEN Scanner

dezvoltându-se astfel baza tehnico – materială, ceea ce determină creşterea gradului de ocupare a forţei de muncă şi reducerea şomajului.

### *4.3.6. Amortizarea globală a imobilizărilor*

În activitatea entităţilor, pot exista situaţii când obiectul amortizării să nu poată fi identificat ca obiect singular sau complex de obiecte, prin care să se delimiteze unitatea de măsură şi evidenţă a activelor imobilizate. În astfel de situaţii, se impune utilizarea pentru calculul amortizării, a *metodelor globale.*

Aceste metode presupun determinarea următorilor *indicatori*:

*a) Coeficientul global al amortizării:*

$$Kga = \frac{A.t}{V.m.a}$$

în care:

Kga – coeficientul global al amortizării
At – amortizarea totală
V.m.a. – valoarea medie anuală a activelor imobilizate

*b) Valoarea medie anuală a activelor imobilizate:*

$$V.m.a. = V_{.i} + V_{.m.i} - V_{m.e}$$

în care:

$V_i$ - valoarea imobilizărilor existente în stoc la începutul anului
$V_{mi}$ - valoarea medie a imobilizărilor intrate în cursul anului
$V_{me}$- valoarea medie a imobilizărilor ieşite în cursul anului.

*Valoarea medie a intrărilor şi ieşirilor*, se determină conform relaţiilor următoare:



Scanned with OKEN Scanner

$$V_{mi} = \frac{Vi \ x \ tf}{12}$$

$$V_{me} = \frac{V_e \ x \ tnf}{12}$$

în care:

$V_i$- valoarea de intrare a imobilizărilor în cursul anului;

$t_f$ - numărul de luni întregi de funcționare a imobilizărilor, din luna următoare celei în care a avut loc intrarea;

$V_e$ - valoarea de ieşire a imobilizărilor în cursul anului;

tnf - numărul de luni întregi de nefuncționare din luna următoare celei în care imobilizările au ieşit din întreprindere.

*c) Amortizarea globală*

$$Ag = Vm.a \times Kg.a$$

în care:

Ag – valoarea amortizării globale.

La calculul indicatorilor, se au în vedere informații din exercițiul precedent.

Dacă avem în vedere coeficientul global de amortizare, se poate determina amortizarea efectivă pe baza relației:

$$Aa.ef = Sd.Ai \times Kga$$

în care:

Sd.A.i – soldul debitor al conturilor de imobilizări amortizabile



Scanned with OKEN Scanner

### 4.3.7. *Amortismentele derogatorii*

Amortismentele derogatorii, *reprezintă suplimente de amortizare* calculate în baza unor prevederi fiscale peste nivelul amortizării economice (liniară); ex. amortismentele degresive şi accelerat.

Se justifică prin *avantajul fiscal* obținut, întrucât cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal.

Se aplică în țările în care contabilitatea, este conectată la fiscalitate.

*Amortismentul fiscal* urmăreşte menținerea semnificației noțiunii de exploatare păstrând conținutul rezultatului curent şi nemodificând rezultatul net, care depinde de opțiunile fiscale ale agenților economici.

### 4.3.8. *Amortizarea imobilizărilor necorporale*

*Imobilizările necorporale*[*)] se amortizează utilizând *regimul liniar* (constant) sau amortizarea economică.

Valoarea amortizării anuale, depinde de valoarea contabilă (de intrare) şi de *durata* de utilizare. Conform legislației în vigoare[**)] cheltuielile de constituire, se amortizează într-o perioadă de maximum 5 ani; cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, alte valori similare şi alte imobilizări necorporale se amortizează în cadrul duratei în care se estimează generarea de beneficii economice, pe perioada contractelor sau a duratelor de utilizare.

*Cheltuielile* aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică şi alte valori similare, precum şi cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

Cheltuielile aferente *achiziționării sau producerii programelor*

---

*) Vezi IAS nr. 38 „Imobilizări necorporale", Editura CECCAR 2007

**) OMFP nr. 3055/2009, M.Of. 766/2009



Scanned with OKEN Scanner

*informatice* se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de trei ani.

Conform OMFP nr. 3055/2009, modificat şi completat, în cazul în care *fondul comercial* este tratat ca un activ, ca urmare a achiziţiei de către o entitate a acţiunilor altei entităţi, fondul comercial se amortizează într-o perioadă de maximum cinci ani.

De asemenea, entitatea poate decide, ca tratament alternativ, amortizarea fondului comercial şi într-o perioadă mai mare de cinci ani, fără a depăşi însă durata de utilizare economică a activului. Potrivit Legii nr. 571/2003 – Codul Fiscal*), amortizarea fondului comercial nu este recunoscut fiscal.

Cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor necorporale sunt considerate *cheltuieli de exploatare deductibile fiscal.* În condiţiile în care entităţile economice intră în lichidare sau fuziune, *activele necorporale vor fi tratate ca fiind fără valoare economică.*

## 4.4. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor

Amortizarea imobilizărilor în contabilitatea analitică trebuie evidenţiată pe categorii de bunuri. Pentru reflectarea în contabilitatea sintetică a amortizării imobilizărilor se folosesc următoarele conturi:

1. Pentru imobilizările necorporale, se utilizează contul sintetic de gradul I 280 **„Amortizări privind imobilizările necorporale”**, detaliat în următoarele conturi sintetice de gradul II, operaţionale:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”;

2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”;

2805 „Amortizarea concesiunilor, licenţelor, brevetelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”;

2807 „Amortizarea fondului comercial”;

2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”;

2. Pentru imobilizările corporale, se utilizează contul sintetic de gradul I 281 **„Amortizări privind imobilizările corporale”**, care se detaliază în următoarele conturi operaţionale de gradul II:

*) Art. 24, alin. (4,6,10)



Scanned with OKEN Scanner

2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri"
2812 „Amortizarea construcțiilor"
2813 „Amortizarea instalațiilor mijloacelor de transport, animalelor"
2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale"

Toate conturile de amortizări menționate sunt, după funcția contabilă, *conturi de pasiv, rectificative* ale valorii imobilizărilor amortizabile, care se creditează cu amortismentul calculat, și se debitează cu amortismentul aferent imobilizărilor ieșite din gestiunea entității economice prin casare sau cedare.

Soldul creditor reprezintă amortismentul aferent imobilizărilor, corporale sau necorporale existente în unitate la un moment dat.

## 4.5. Amortizarea imobilizărilor între standarde contabile și reglementări fiscale

Conform Directivei a 4 – a, a CEE atât prin concepție, cât și prin gradul de deductibilitate, amortizarea reprezintă un *proces cu implicații fiscale.* În susținerea celor afirmate prezentăm câteva aspecte esențiale ce privesc raportul contabilitate – fiscalitate vizavi de amortizare.

1. Amortizarea reprezintă un *proces de recuperare a uzurii fizice și morale* a unei imobilizări, evidențiind o cheltuială de exploatare care se deduce din rezultatul exercițiului.

2. *Durata de viață utilă* a unei imobilizări influențează semnificativ rezultatul exercițiului. Astfel cu cât aceasta este mai mare cu atât cheltuiala cu amortizarea va fi mai mică și invers.

3. Cheltuiala cu amortizarea unei imobilizări este influențată de *valoarea de intrare sau costul imobilizării.* Cu cât valoarea de intrare este mai mare și cheltuiala va fi mai mare și invers. Această valoare, se regăsește în documentele care atestă intrarea imobilizării în entitate (facturi, contracte de vânzare – cumpărare, rapoarte de evaluare etc.). Poate fi reprezentată prin costul de achiziție, prețul de producție sau valoarea de utilitate după caz. Valorile nu includ TVA.

4. Repartizarea pe ani (exerciții) a cheltuielilor cu amortizarea, este influențată de *regimul de amortizare adoptat.*



Scanned with OKEN Scanner

În funcție de acesta, amortizarea va fi inclusă în cheltuieli, ținând cont de uzura estimată a imobilizărilor, iar valoarea amortizării va fi influențată de regimul de amortizare practicat.

5. Orice modificare privind *utilitatea imobilizărilor* datorită uzurii morale sau fizice poate determina ca valoarea sa actualizată, să devină valoare netă contabilă, diferența dintre cele două valori, influențând rezultatul exercițiului.

Similar sunt evidențiate câștigurile sau pierderile, provenind din scoaterea din funcție a unei imobilizări.

6. *Regimul amortizării* poate determina modificarea profitului (amortizare mare determină un profit mic) și capacitatea de autofinanțare (amortizare înregistrată mare determină capacitate de autofinanțare mare).

În conformitate cu normele europene actuale, parametrul care poate influența în mod semnificativ masa profitului în ceea ce privește amortizarea, este *regimul* (metoda) *de amortizare* utilizat. Alegerea uneia sau alteia dintre regimuri este o problemă, care ține de legislația fiecărei țări, dar și de modul în care agentul economic percepe influența amortizării asupra rezultatului.

Literatura de specialitate europeană, consideră că regimul care determină *amortizarea justă este cel liniar.*

Orice nivel al amortizării, peste sau sub nivelul amortizării liniare presupune înregistrarea de *amortismente derogatorii* ce influențează rezultatul fiscal al exercițiului.

Atunci când o entitate economică alege regimul de amortizare, interesul său este cel investițional, dar care intră în competiție cu interesul *fiscal* al statului.

*Armonizarea celor două interese* trebuie realizat prin abilitatea întreprinzătorului, astfel încât acestea să găsească în funcție de strategia de dezvoltare a întreprinderii modalitatea de mediere între interesul investițional și cel fiscal, care să-i asigure atât protecția împotriva riscurilor privind încălcarea reglementărilor fiscale cât și siguranța și eficiența afacerii pe termen scurt, mediu și lung.

*Conform reglementărilor fiscale*[*)] actuale, cheltuielile aferente producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe (conceptul fiscal pentru imobilizările corporale) amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin *afectarea cheltuielilor deductibile ale perioadei.*

---

*) Legea 571/2003, modificată și republicată



Scanned with OKEN Scanner

Pentru ca o imobilizare corporală să fie considerată *mijloc fix* pe lângă cele două condiții:

- utilizarea pentru producerea de bunuri, prestarea de servicii, închiriere şi în scopuri administrative;
- durată normală de utilizare estimată mai mare de un an;

se impune încă una respectiv, să aibă *o valoare mai mare decât limita stabilită prin Hotărâre a Guvernului (în prezent 1800 lei).*

Pentru imobilizările care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului lot sau set. În cazul componentelor cu o durată diferită de cea a activului corporal rezultat amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

Conform reglementărilor fiscale (Legea 571/2003) *nu sunt* considerate *active amortizabile*:

- terenurile inclusiv cele împădurite;
- tablourile şi operele de artă;
- fondul comercial (din punct de vedere fiscal)*);
- lacurile, bălțile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții;
- bunurile din domeniul public finanțate din resurse bugetare;
- orice mijloc fix care nu îşi pierde valoarea în timp datorită folosirii, potrivit normelor în vigoare;
- casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate în scopul realizării de venituri.

*Regimul de amortizare* (conform reglementărilor actuale) se alege în funcție de natura imobilizărilor amortizabile astfel:

- în cazul *construcțiilor* se aplică *metoda* de amortizare *liniară*;
- pentru *echipamente tehnologice*, maşini, utilaje, instalații, computere inclusiv echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda *liniară, degresivă, accelerată*;
- în cazul oricărui alt mijloc fix, contribuabilul poate opta pentru *metoda liniară sau degresivă*;
- pentru cheltuielile cu investițiile ce privesc *amenajarea terenurilor* se va utiliza metoda liniară pe perioada stabilită de Consiliu de Administrație;

---

*) OMFP 1752/2005, actualizat prevede că atunci când fondul comercial este tratat ca un activ se amortizează.



Scanned with OKEN Scanner

- *mijloacele de transport* pot fi amortizate în funcție de numărul de km parcurşi sau numărul de ore de funcționare prevăzute în cărțile tehnice (pentru cele intrate după 01.01.2004).

- pentru *locuințele de serviciu*, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței.

- imobilizările necorporale se amortizează după metoda liniară.

*Cheltuielile aferente localizării, exploatării, dezvoltării* sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale se recuperează în rate egale pe o perioadă de 5 ani începând cu luna în care sunt efectuate cheltuielile.

Contribuabilii care investesc în *mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale*, precum şi înființării şi funcționării cabinetelor medicale pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare.

În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare.

Cheltuielile aferente *achiziționării sau producerii de containere sau ambalaje* care circulă între contribuabili şi clienți se recuperează prin deduceri de amortizare prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care îşi menține dreptul de proprietate asupra acestora.

Considerăm că la calculul *amortizării contabile duratele de viață utile* ale imobilizărilor ar trebui să fie stabilite de către conducerile entităților pe bază de raționament profesional iar duratele normale stabilite prin Hotărâre de Guvern să fie utilizate doar la calculul *amortizării fiscale*.

## 4.6. Evaluarea parametrilor amortizării imobilizărilor prin prisma Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Cunoscut fiind că, activele supuse amortizării, constituie o parte semnificativă din activele întreprinderii, amortizarea poate avea un rol



Scanned with OKEN Scanner

important în reflectarea poziției financiare și a performanțelor financiare ale acesteia.

*Standardele de contabilitate* care au în vedere amortizarea*), *se aplică* terenurilor, (amenajărilor la teren) construcțiilor, instalațiilor tehnice și activelor necorporale destinate dezvoltării activității, ce pot fi evaluate credibil.

*Nu se aplică* în cazul: pădurilor, resurselor naturale, care se regenerează prin natura lor, concesiunilor miniere, prospecțiunilor și extracțiilor de minereu, petrol, gaze naturale și resurse naturale regenerabile în mod natural.

Conform acestor standarde, *amortizarea reprezintă alocarea valorii amortizabile a unui activ de-a lungul duratei sale de viață estimate.*

*Valoarea amortizabilă* este reprezentată de costul istoric sau valoarea substituită acesteia, mai puțin valoarea reziduală care trebuie alocată fiecărei perioade contabile într-o manieră sistematică pe parcursul duratei de viață utile a activului respectiv.

*Durata de viață utilă* a unui activ supus amortizării, trebuie estimată după luarea în considerare a următorilor *factori:*

- *uzura fizică estimată;*
- *uzura morală;*
- *limitele legale* sau de altă natură impuse utilizării activelor.

Durata de viață utilă a activelor supuse amortizării trebuie *revizuită periodic*, iar *cotele de amortizare trebuie ajustate* pentru perioada curentă sau pentru perioada viitoare, dacă estimările diferă semnificativ față de cele precedente.

*Estimarea duratei de viață* a unui activ supus amortizării este o problemă de raționament bazat pe experiență și comparabilitate cu alte tipuri de active similare.

Pentru un activ ce utilizează o nouă tehnologie sau care este folosit în realizarea unui nou produs, sau furnizării unui nou serviciu și pentru care nu există suficientă experiență, estimarea este mai dificilă intervenind de această dată *puterea de percepție* a utilizatorului bazată pe cunoașterea domeniului în care este utilizat activul respectiv.

În aceste condiții este posibil ca durata de viață utilă a unui activ supus amortizării să fie mai mică decât durata sa fizică de viață.

---

*) Vezi IAS 36 „Deprecierea activelor", Editura CECCAR 2007



Scanned with OKEN Scanner

În afară de uzura fizică, ce depinde de factorii de exploatare (cum a fi nr. de schimburi în care trebuie folosit activ, programul de reparații și întreținere) la estimarea duratei de viață utilă trebuie luați în considerare și alți factori, cum sunt: modificările tehnologice sau de modernizare a dotărilor (uzura morală), modificarea cererii pe piață etc.

*Valoarea reziduală* a unui activ este deseori nesemnificativă și poate fi ignorată în calculul valorii amortizabile. Dacă totuși este apreciată ca fiind semnificativă, aceasta se estimează la data achiziționării sau la data oricărei reevaluări ulterioare, pa baza valorii realizabile, care prevalează la data respectivă în cazul unor active similare, care au ajuns la sfârșitul duratei de viață și care au fost exploatate în aceleași condiții în care urmează să fie folosit activul în cauză.

Valoarea reziduală brută este diminuată cu costurile estimate ce privesc vânzarea activului la sfârșitul duratei de viață a acestuia.

*Regimurile de amortizare* trebuie alese cu abilitate, dar odată delimitate, trebuie aplicate consecvent de la o perioadă de gestiune la alta, în afară de cazul în care apar situații speciale, care să justifice schimbarea acestora.

Valorile amortizate trebuie alocate fiecărei perioade contabile, de-a lungul perioadei de viață a activului, folosind metodele acceptate de legislația fiecărei țări.

Oricare ar fi regimul de amortizare utilizat este necesară utilizarea constantă a acesteia indiferent de nivelul de profitabilitate a întreprinderii sau de considerentele de impozitare pentru a asigura posibilitatea comparării periodice a rezultatelor activității de exploatare de la o perioadă la alta.

În cadrul situațiilor financiare (Nota explicativă nr. 1 Active imobilizate) privind activele supuse amortizării, trebuie prezentate distinct o serie de informații cu privire la:

- baza de evaluare utilizată pentru determinarea valorilor la care sunt prezentate activele supuse evaluării;
- regimurile de amortizare utilizate;
- duratele de viață utile;
- cotele de amortizare folosite;
- cheltuielile cu amortizarea aferente perioadei;
- valoarea de înregistrare totală a activelor supuse amortizării;
- amortizarea cumulată aferentă.



Scanned with OKEN Scanner

## 4.7. Tratamente contabile alternative la evaluarea activelor amortizabile

Cu ocazia examinării activelor supuse amortizării, trebuie avute în vedere o serie de *tratamente* prin care se încearcă evaluarea la o valoare cât mai reală.

*Tratamentul contabil de bază,* porneşte de la premiza că un activ amortizabil de natura imobilizărilor corporale (mai puţin terenurile) trebuie înregistrat la cost (valoarea de intrare), iar pentru determinarea *valorii nete* trebuie luată în considerare amortizarea şi orice pierderi generate de deprecierea activului.

În acest sens, prezintă importanţă: *costul activului, valoarea justă şi pierderea din depreciere.*

*Costul* reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestaţii efectuate pentru achiziţionarea unui activ la data achiziţionării sau la finalizarea construcţiei acestuia.

*Valoarea justă,* reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie, între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii realizate în condiţii obiective, de către evaluatori.

*Pierderea din depreciere* reprezintă diferenţa dintre valoarea contabilă şi valoarea recuperabilă a activului în cauză.

Cu ocazia *tratamentelor alternative* prevăzute de IAS, trebuie avută în vedere şi posibilitatea *revizuirii duratei de viaţă* utile a unui activ. Această durată poate fi *prelungită* ca urmare a unor cheltuieli ulterioare privind activul, ce îmbunătăţesc parametrii de utilizare a acestuia faţă de performanţa estimată iniţial. Pe de altă parte schimbările tehnologice, sau structura pieţei pot conduce la *diminuarea* duratei de viaţă utile a activelor amortizabile. În aceste situaţii, durata utilă şi rata amortizării vor fi modificate corespunzător.

Revizuirea duratei de viaţă utile a unui activ, poate fi influenţată şi de *politica întreprinderii* în ceea ce priveşte *cheltuielile de reparaţii şi întreţineri.* Aceasta, presupune în mod inevitabil înregistrarea de cheltuieli suplimentare, care *se vor justifica* doar în condiţiile obţinerii unor *venituri suplimentare.*



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 5

# EVENIMENTELE ŞI TRANZACŢIILE PRIVIND STOCURILE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 5.1. Concepte contabile, recunoaştere şi structuri privind stocurile

Conform *Standardului Internațional de Contabilitate nr. 2 „Stocuri"*, stocurile sunt *active circulante*[*)] care sunt deținute pentru: a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității; în curs de producție în vederea vânzării pe parcursul desfăşurării activității; şi sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile, ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Se cuprind în categoria stocurilor activele cu ciclu lung de fabricație destinate vânzării (ex. ansambluri şi complexuri de locuințe).

*Caracteristica stocurilor* de a se afla succesiv şi neîntrerupt în diferite faze ale procesului de producție şi comercializare, de a descrie în cadrul exercițiului mai multe rotații, determină aportul lor la realizarea cifrei de afaceri şi la valorificarea capitalului. Aceste caracteristici, fac ca stocurile să dețină un rol important în formarea rezultatului economic.

Bunurile, lucrările şi serviciile de natura stocurilor se utilizează o perioadă scurtă în activitatea entităților şi în general participă la un singur circuit economic modificându-şi în permanență forma; motiv

---

*) *Un activ* se clasifică ca fiind *circulant* atunci când:

- este achiziționat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12luni de la data bilanțului;
- este reprezentat de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- respectiv numerare sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționate.



Scanned with OKEN Scanner

pentru care sunt denumite şi *alocări ciclice* sau active cu lichiditate parţială.

Standardul Internaţional de Contabilitate nr. 2*)„Stocuri" recomandă următoarele *definiţii* cu privire la stocuri:

*Costul* stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

În *situaţiile financiare* stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

*Valoarea realizabilă netă* este preţul de vânzare estimat ce ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii mai puţin costurile estimate pentru finalizarea bunului şi cele necesare cedării.

*Costul de achiziţii* cuprinde:

- preţul de cumpărare;
- taxele de import şi alte taxe (cu excepţia acelora pe care entitatea le poate recupera de la autorităţile fiscale);
- costurile de transport, manipulare;
- alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei.

Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costurile de achiziţie.

*Costul prelucrării* (de producţie, de fabricaţie) este format din:

- costurile direct atribuibile unităţilor produse adică materialele şi manopera directă (costuri directe);
- alocarea sistematică a regiei de producţie fixă şi variabilă generată de transformarea materialelor în produse finite (costuri indirecte);
- alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul şi în forma în care se găsesc.

*Regia fixă* de producţie constă în acele costuri indirecte de producţie care rămân relativ constante indiferent de volumul producţiei cum ar fi: amortizarea, întreţinerea secţiilor şi utilajelor precum şi costurile de conducere şi administrare a secţiilor. Alocarea se face pe baza capacităţii medii de producţie.

*Regia variabilă* cuprinde costurile indirecte care variază direct sau aproape direct proporţional cu volumul producţiei cum sunt

---

*) IAS nr. 2 „Stocuri" Editura CECCAR, 2008, pag 781-782



Scanned with OKEN Scanner

materiile prime indirecte şi forţa de muncă indirectă.

*Nu trebuie incluse* în costul stocurilor fiind recunoscute drept *cheltuieli ale perioadei* în care au survenit:

- pierderile materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care sunt necesare în procesul de producţie anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- costurile de desfacere;
- regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent.

Costul stocurilor poate include şi *costul îndatorării* în situaţia achiziţionării de stocuri în condiţii de decontare amânată, pentru diferenţa între preţul de cumpărare în condiţii normale de creditare şi suma plătită, dacă acordul conţine un element de finanţare, recunoscându-se cheltuiala cu dobânda de-a lungul perioadei de finanţare.

Costul stocurilor unui *prestator de servicii* se evaluează la costurile de producţie, adică manopera şi alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea şi regiile corespunzătoare. *Nu* se includ în costul unui serviciu cheltuielile de desfacere, administrare şi marjele de profit.

*Recunoaşterea* stocurilor în situaţiile financiare se face în baza următoarelor *criterii cumulative*:

- stocul să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate;
- costul stocului să poată fi evaluat credibil.

*Derecunoaşterea* stocurilor se realizează la vânzare sau ieşire pe alte căi (consum, donaţii, calamităţi, etc.)

După faza circuitului economic şi locul de gestionare al stocurilor deosebim:

- stocuri pentru producţie;
- stocuri de produse;
- stocuri de producţie în curs de execuţie;
- stocuri aflate la terţi.

Indiferent de faza circuitului economic sub care se află, stocurile se diferenţiază astfel:



Scanned with OKEN Scanner

- *Stocuri de materii prime* care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială fie sub o formă transformată;

- *Materialele consumabile*, sub forma materialelor auxiliare, combustibilului, materialelor pentru ambalat, pieselor de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile care ajută la procesul de fabricaţie sau exploatare fără a se regăsi, de regulă în produsul finit;

- *Materiale de natura obiectelor de inventar,* cum ar fi: scule, dispozitive, verificatoare, echipamente de lucru şi protecţie;

- *Produsele,* respectiv:

- *semifabricate*, prin care se înţeleg produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie sau fază de fabricaţie şi care trece în continuare în procesul tehnologic al altei secţii sau faze de fabricaţie sau se livrează terţilor;

- *produsele finite* care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entităţii putând fi depozitate în vederea livrării sau expedierii direct clienţilor. Acestea au fost predate în magazia de produse finite, s-au întocmit documentele de predare şi corespund din punct de vedere tehnic, fiind verificate de controlul tehnic de calitate;

- *rebuturile, materialele nerecuperabile* sau deşeurile, reprezentate de bunurile care nu corespund calitativ scopului pentru care au fost fabricate.

- *Animalele şi păsările*, respectiv animalele nou născute şi cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji, etc.) crescute şi folosite pentru reproducţie; animalele şi păsările la îngrăşat; coloniile de albine precum şi animalele pentru producţie, cum sunt cele pentru lână, lapte sau blană;

- *Ambalajele,* care includ ambalajele refolosibile, achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate la terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contract;

- *Mărfurile*, respectiv bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării;

- *Producţia în curs de execuţie*, reprezentată de producţia care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare impuse de tehnologia de



Scanned with OKEN Scanner

fabricație, precum și produsele care au fost predate la magazia de produse finite, dar pentru care nu s-au întocmit documentele de predare la magazie.

De asemenea, se cuprind în producția în curs de execuție și lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Toate elementele de stocuri menționate se cuprind în categoria activelor circulante, și care pot sau nu să fi intrat fizic în entitate, și care pot sau nu să facă parte din patrimoniul entității

Dacă avem în vedere *apartenența stocurilor*, putem deosebi:

- Stocuri aflate în gestiune, care fac parte din patrimoniu, indiferent că sunt în depozitele proprii sau în depozitele diverșilor terți, și

- Stocuri aflate în gestiune, dar care nu fac parte din patrimoniul propriu, aparținând diverșilor terți.

Privite din punct de vedere al *proveniență stocurilor*, putem să deosebim:

- stocuri provenite din cumpărări,
- stocuri provenite din producția proprie

Structurarea stocurilor din diferite puncte de vedere prezintă importanță pentru evaluarea acestora, dar în mod deosebit și pentru contabilizarea lor.

## 5.2. Măsurarea și optimizarea nivelului stocurilor

*Nivelul stocurilor* din cursul exercițiului, influențează în mod evident valoarea producției, calitatea, modul de valorificare și realizare a acesteia. Nu orice nivel al stocurilor este favorabil entității. Astfel un *nivel minim*, poate genera opriri ale procesului de producție, iar un *nivel prea ridicat* poate atrage după sine imobilizări de fonduri care se vor resimți prin lipsă de resurse în cadrul altor compartimente funcționale ale entității. De aceea, considerăm că *nivelul optim* al stocurilor este acela care ține seama de condițiile reale de aprovizionare, de producție și comercializare, de reducere a capitalurilor blocate și a costurilor fiind orientat, spre accelerarea rotației fondurilor și a rentabilității economice.



Scanned with OKEN Scanner

Organizarea corespunzătoare a aprovizionării, reprezintă o premiză pentru reducerea blocării de fonduri în vederea stabilirii unor stocuri optime, în concordanță cu nevoile reale ale producției.

În luarea deciziei privind nivelul stocurilor, trebuie să se țină cont şi de *necesarul financiar al exploatării* adică de diferența dintre banii blocați pentru formarea stocurilor, creanțelor şi asimilatelor acestora pe de o parte şi finanțarea înglobată în datoriile neachitate furnizorilor pe de altă parte.

Deosebit de importantă în gestiunea stocurilor, este momentul la care acestea sunt evaluate respectiv: la *intrarea* în entitate, la *ieşirea* din entitate, la *inventariere, la închiderea* exercițiului financiar, precum şi metoda de contabilizare folosită.

Pentru *relația contabilitate – fiscalitate* în cadrul stocurilor prezintă importanță deosebită, momentul efectuării plăților privind stocurile achiziționate respectiv, momentul încasării producției vândute. Acestea generează cheltuieli, respectiv venituri care influențează rezultatul financiar şi nivelul trezoreriei.

Standardul Internațional de Contabilitate nr. *2 „Stocuri"* remarcă ca tehnici de măsurare a costurilor stocurilor:

- metoda *costului standard*;
- metoda *prețului cu amănuntul*;

Aceste metode pot fi folosite pentru simplificare, dacă se consideră că rezultatele aproximează costul.

*Costul standard* (prestabilit) ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Aceste niveluri tehnice trebuie revizuite periodic şi ajustate dacă este necesar în funcție de condițiile actuale.

*Diferențele de preț* față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Procentul marjei brute utilizat ia în considerare stocurile al căror preț a fost redus sub prețul de vânzare inițial. Adesea este utilizat un procent mediu pentru fiecare departament de vânzare cu amănuntul, denumit *coeficient mediu de repartizare a adaosului comercial* (marjei brute).

*Coeficientul mediu* al adaosului comercial se determină în funcție de stocul inițial (Si) şi rulajele (R) mărfurilor şi a marjei brute.



Scanned with OKEN Scanner

$K_{adaos\ comercial}$ (Kct.378) = Si ad com ($Si_C$ct.378) + Intrări ad com (RCct378)
Si mf la preț de vânz ($Si_D$ ct371) + Intr mf la preț de vânz ($R_D$ct371)- (Si TVA neex ($Si_C R_C$ct 4428) + Intr. TVA neex ($R_C$ct 4428)

*Adaosul aferent ieşirilor (vânzărilor)* se determină scăzând din adaosul total ($Si_C$ct 378 + $R_C$ct 378), adaosul aferent stocului ($Sf_C$ct 378)

$R_D$ct 378 = (Sict 378 + $R_C$ct 378) – $Sf_C$ct 378)
Adaos total – Adaos stoc

*Adaosul aferent stocului* ($Sf_C$ct 378) = Stoc marfă fără TVA x Kct378

*Stoc marfă fără TVA* = Stoc marfă cu Tva ($Sf_D$ct371) – TVA neexigibilă aferentă stocului de marfă ($Sf_C$ct 4428)

**Exemplu:**

Societatea Comercială „B" specializată în comerțul cu amănuntul deține în stoc la începutul anului mărfuri la prețul cu amănuntul în valoare de 15000 lei. Adaosul comercial aferent mărfurilor din stoc este de 3000 lei, iar TVA 2200 lei. În cursul perioadei de gestiune se achiziționează mărfuri la prețul fără TVA de 30000 lei (TVA 19%). Adaosul comercial practicat de unitate este de 20%. Se vând mărfuri în cursul lunii prin magazinul cu amănuntul în valoare de 42000 lei, (inclusiv TVA). Se descarcă gestiunea. Evidența se ține la preț de vânzare cu amănuntul.

-achiziția de mărfuri:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 35700 |
| 371 | | | 30000 |
| 4426 | | | 5700 |

- înregistrarea adaosului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 371 | = | 378 | 6000 |

- înregistrarea TVA neexigibilă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 371 | = | 4428 | 6840 |

36000 x 19% = 6840



Scanned with OKEN Scanner

- vânzarea mărfurilor:

| 5311 | = | % | 42000 |
|---|---|---|---|
| | | 707 | 35294 |
| | | 4427 | 6706 |

- descărcarea gestiunii:

| % | = | 371 | 42000 |
|---|---|---|---|
| 607 | | | nu se cunoaşte |
| 378 | | | nu se cunoaşte |
| 4428 | | | 6706 |

- determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:

371

| | |
|---|---|
| 15000 | 42000 |
| 30000 | |
| 6000 | |
| 6840 | |
| 57840 | 42000 |
| | 15840 |

378

| | |
|---|---|
| | 3000 |
| | 6000 |
| | 9000 |

4428

| | |
|---|---|
| 6706 | 2200 |
| | 6840 |
| 6706 | 9040 |
| | 2334 |



Scanned with OKEN Scanner

$$K_{378} = \frac{Ri_{378} + Rc_{378}}{(Si_{371} + Rd_{371}) - (Si_{4428} + Rc_{4428})} =$$

$$= \frac{9000}{57840 - 9040} = 18,44\%$$

Adaos aferent stoc ( fără TVA) = Stoc marfă fără TVA x $K_{378}$
Stoc marfă fără TVA = Stoc marfă cu TVA – TVA aferent stoc

Stoc marfă fără TVA = 15840 – 2334 = 13506
Adaos aferent stoc = 13506 x 18,44 % = 2490,50
Adaos vânzări = Adaos total – Adaos stoc
$R_{D378}$ = 9000 – 2490,50= 6509,50
sau $R_{D378} = R_{C707} \times K_{378}$
*Adaos vânzări* = 35294 x 18,44 % = 6508,21

Formula finală de descărcare a gestiunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 371 | 42000,00 |
| 607 | | | 28784,50 |
| 378 | | | 6509,50 |
| 4428 | | | 6706,00 |

## 5.3. Evaluarea curentă a stocurilor

Privită prin prisma *relației contabilitate – fiscalitate*, evaluarea curentă a stocurilor, este influențată de momentul *intrării*, prin achiziție sau alte căi respectiv momentul *ieșirii*, în principal prin vânzare sau utilizare în procesul de producție (consum).

A*) Evaluarea la intrarea* în gestiunea entității se face la *cost* denumit și valoare de intrare.

Prin ***valoarea de intrare*** se înțelege:



Scanned with OKEN Scanner

- *Costul de achiziție.* Se formează prin negociere furnizor – beneficiar şi cuprinde pe lângă prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuieli de transport aprovizionare şi alte cheltuieli şi taxe legate de achiziție fiind aferent stocurilor intrate cu titlu oneros;

- *Costul de producție* (sau prelucrare). Este utilizat pentru stocurile obținute din producție proprie, fiind format din: costul materiilor prime, materialelor, cheltuielilor cu salariile şi alte cheltuieli legate direct de producerea bunului în cauză, cota parte a cheltuielilor indirecte alocate în mod rațional ca fiind aferente produsului sau de prelucrare a stocurilor.

De asemenea în costurile de producție se poate include *dobânda* la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclul lung de fabricație în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul *includerii dobânzilor* în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative la situațiile financiare anuale ale entității.

Atât costul de achiziție cât şi prețul de producție nu cuprind TVA.

- V*aloarea de utilitate.* Are în vedere starea în care se află stocurile în momentul intrării, destinația acestora şi prețul pieței din momentul intrării;

- V*aloarea de aport.* Se utilizează pentru stocurile intrate ca aport în natură la capital, stabilită în urma evaluării;

- V*aloarea justă.* Este aferentă stocurilor intrate pentru care valoarea se determină, de regulă de profesionişti specializați în evaluare şi care de cele mai multe ori prezintă un grad de uzură.

- *Valoarea realizabilă netă.* Reprezintă prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul activității minus costurile estimate pentru finalizarea bunului când este cazul şi costurile estimate necesare vânzării.

B) **La ieşirea** din entitate stocurile, trebuie evidențiate în contabilitate la valoarea de intrare. Diversitatea prețurilor şi a surselor de proveniență, fac din evaluarea stocurilor la ieşire o operațiune delicată. Pentru rezolvarea acestei probleme literatura de specialitate recomandă mai multe metode.

***a) Metoda identificării specifice,*** se utilizează pentru stocurile nefungibile în cadrul entităților la care gama sortimentală este relativ



Scanned with OKEN Scanner

redusă deoarece, presupune atribuirea valorii de intrare pe baza costului de achiziție, prețului de producție sau a valorii de utilitate specifice stocurilor identificabile. Metoda este adecvată pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Metoda este exactă, dar prezintă inconvenientul că nu se poate aplica decât în cadrul entităților care gestionează un număr de sortimente limitat care se pot distinge în mod substanțial unele de altele. Cu toate acestea, întreprinderile care au o *dotare informatică* corespunzătoare o pot utiliza cu succes în orice condiții (cele care folosesc coduri de bare).

Deoarece metoda nu permite selectarea acelor elemente care rămân în stoc, nu poate fi folosită pentru influențarea rezultatului perioadei, motiv pentru care ar putea să nu fie agreată de către entitățile economice plătitoare de impozit pe profit.

***b) Metoda costului mediu ponderat.*** Recomandă folosirea unui cost mediu, care are în vedere stocurile existente şi intrările de stocuri, înregistrate în cursul perioadei. În acest sens se determină un *cost mediu ponderat* (CMP) după formula:

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

în care: Siv – stocul inițial exprimat valoric;
Sic – stocul inițial exprimat cantitativ;
Iv – intrările valorice;
Ic – intrările cantitative.

$$Val_E = CMP \times C_E$$

în care: $Val_E$ - valoarea ieşirilor;
$C_E$ – cantitățile ieşite în cursul perioadei.

Metoda are cea mai mare utilitate în cazul stocurilor cumpărate la prețuri diferite, iar în contabilitate, nu sunt individualizate în funcție de costul de achiziție sau costul de producție al fiecărui lot.

*Evaluarea* se face astfel:

- intrările de stocuri, sunt evidențiate la costul de achiziție, sau de producție al fiecărei aprovizionări;



Scanned with OKEN Scanner

- ieşirile de stocuri se evidenţiază la costul mediu ponderat, determinat fie după fiecare lot intrat sau ieşit: zilnic, lunar, trimestrial, anual sau la alte intervale ce prezintă interes pentru entităţi. Evaluarea ieşirilor pe baza metodei costului mediu ponderat, calculat la sfârşitul lunii presupune uşurinţă în aplicare, dar nu permite evaluarea exactă a ieşirilor în cursul perioadei. În schimb, atunci când evaluarea se face după fiecare ieşire, calculele sunt mult mai exacte.

Metoda se poate utiliza cu succes în cazul organizării contabilităţii stocurilor după *metoda inventarului intermitent* având în vedere următoarele înregistrări contabile:

- intrarea stocurilor:

| | x | |
|---|---|---|
| **60x** „Cheltuieli cu stocurile" | = | **40x** „Furnizori" |
| | x | |

- evidenţierea valorii stocului la finele perioadei prin inventariere:

| | x | |
|---|---|---|
| **30x** „Stocuri" | = | **60x** „Cheltuieli cu stocurile" |
| | x | |

Valoarea ieşirilor va fi reflectată şi de soldul conturilor de stocuri.

**Exemplu:**

Entitatea economică „Z" conduce evidenţa stocurilor de materiale consumabile la cost efectiv folosind metoda inventarului intermitent.

Se cunosc următoarele informaţii:

- stoc iniţial de materiale consumabile 200kg la preţul de 1200 lei/kg.
- achiziţii de materiale consumabile în cursul lunii 800 kg la preţul de 1400 lei/kg, TVA 19%
- stoc de materiale consumabile determinat prin inventariere la sfârşitul lunii 400 kg.

Pentru evaluarea stocului şi a ieşirilor la sfârşitul perioadei se foloseşte metoda costului mediu ponderat (CMP).



Scanned with OKEN Scanner

Contabilizați operațiile aferente.

- Înregistrarea *stocului la sfârșitul perioadei* precedente (actualul stoc inițial)

200 kg x 12000 lei/kg =240000 lei

| | | | |
|---|---|---|---|
| **302** „Materiale consumabile” | = | **602** „Cheltuieli cu materialele consumabile” | 240000 |

- Înregistrarea pe *cheltuieli* a stocului inițial (destocarea) la începutul lunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **602** „Cheltuieli cu materialele consumabile” | = | **302** „Materiale consumabile” | 240000 |

- *Achiziția* materialelor consumabile:

800 kg x 1400 lei/kg = 1120000 lei

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 1332800 |
| **602** „Ch. cu materialele consumabile” | | | 1120000 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | 212800 |

- Calculul *costului mediu ponderat* în funcție de stocul inițial și intrările din cursul anului:

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{SiC + IC} = \frac{(200x1200) + (8002\ x1400)}{200 + 800} = \frac{240000 + 1120000}{1000} =$$

$$\frac{1360000}{1000} = 1360 \text{ lei/kg}$$

- Înregistrarea *stocului la sfârșitul* lunii determinat prin inventariere:

400 kg x 1360lei/kg = 544000 lei



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **302** „Materiale consumabile" | = | **602** „Cheltuieli cu materialele consumabile" | 544000 |
| | x | | |

- Determinarea *valorii ieşirilor* (cheltuielilor efective) din cursul lunii:

Valoarea ieşirilor = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final

Valoarea ieşirilor = 240000 + 1120000 – 544000 = 816000 lei

Valoarea ieşirilor se poate obţine şi din fişa contului 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"

602

| | |
|---|---|
| Si 240000<br>I 1120000 | E 816000 |
| Si+ I 1360000 | |
| Stoc final 544000 | |

În contabilitate, diferenţele rezultate ca urmare a operării noilor intrări de stocuri la preţuri diferite de intrare, dar şi altele decât cele prestabilite, se evidenţiază ca *diferenţe de preţ* la stocuri urmând a fi imputate costului de fabricaţie al produsului.

Metoda costului mediu ponderat, este metoda cea mai *echitabilă,* nefavorizând nici entităţile economice şi nici fiscul, motiv pentru care *este recomandată* a fi utilizată în cadrul lucrărilor de închidere a exerciţiului financiar.

***c) Metoda prima intrare – prima ieşire*** (FIFO – „first in, first aut"), are în vedere principiul potrivit căreia stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul primului lot intrat respectiv a celui mai vechi lot



Scanned with OKEN Scanner

sau sortiment. După epuizarea acestuia, evaluarea se face la costul următorului lot intrat în ordine cronologică.

Metoda este recomandată unităților cu o gamă sortimentală diversificată și în perioade în care există o relativă stabilitate a prețurilor. Folosirea metodei în condițiile creșterii prețurilor, are ca efect evaluarea ieșirilor la costurile cele mai scăzute, iar a stocurilor la prețurile cele mai mari, ceea ce determină o majorare a profitului din exploatare și a impozitului aferent. Dacă metoda se folosește când prețurile scad, ieșirile vor fi evaluate la prețurile cele mai mari, iar stocurile la prețurile cele mai mici efectul fiind reducerea profitului.

**Exemplu:**

În tabelul următor sunt prezentate stocul inițial și mișcările din cursul lunii iunie la „materia primă X"

| Data | Operația | Cantitate | Cost unitar |
|---|---|---|---|
| 1.VI | Stoc inițial | 600 | 10 |
| 2.VI | Intrări aprovizionare | 300 | 12 |
| 7.VI | Ieșiri Consum | 400 | |
| 8.VI | Intrări aprovizionare | 300 | 15 |
| 9.VI | Ieșiri consum | 500 | |

Evaluarea ieșirilor și a stocului final după metoda FIFO este redată în tabelul următor:

| Data | Operația | Intrări | | | Ieșiri | | | Stocuri | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Q | PU | Valoare | Q | PU | Valoare | Q | PU | Valoare |
| 1.VI | Stoc inițial | | | | | | | 600 | 10 | 6000 |
| 2.VI | Aptov. | 300 | 12 | 3600 | | | | 900 | | 9600 |
| | | | | | | | | 600 | 10 | 6000 |
| | | | | | | | | 300 | 12 | 3600 |
| 7.VI | | | | | 400 | 10 | 4000 | 500 | | 5600 |
| | | | | | | | | 200 | 10 | 2000 |
| | | | | | | | | 300 | 12 | 3600 |
| 8.VI | Aprov. | 300 | 15 | 4500 | | | | 800 | | 10100 |
| 9.VI | Consum | | | | 500 | | 5600 | 300 | 15 | 4500 |
| | | | | | 200 | 10 | 2000 | | | |
| | | | | | 300 | 12 | 3600 | | | |
| TOT AL | | 600 | | 10100 | 900 | | 9600 | 300 | | 4500 |



Scanned with OKEN Scanner

*d) Metoda ultimul intrat – primul ieşit* (LIFO*) – „last in, first aut"), presupune evaluarea stocurilor ieşite în cursul perioadei la costul de achiziţie sau de producţie a ultimei intrări. Conform acestei metode, stocurile ieşite din gestiune sunt considerate ca aparţinând ultimului lot şi evaluate la costul acestuia. La epuizarea fiecărui lot, se va lua în considerare preţul următorului lot în ordine invers cronologică.

Metoda este preferată de entităţile economice în condiţiile unei economii inflaţioniste. Se poate folosi cu succes de către entităţi, care realizează prelucrarea automată a datelor.

*Esenţa metodei* constă în separarea rezultatului din exploatare, de rezultatul din deţinerea de active, corectând astfel aşa numita *eroare de desincronizare* prin asocierea veniturilor şi costurilor mai vechi rezultatului din deţinerea de active.

Metoda conduce la *reducerea profitului brut*, scăderea impozitului pe profit şi menţinerea capacităţii de finanţare (menţinerea disponibilităţilor băneşti la acelaşi nivel).

*Consecinţele* aplicării metodei se concretizează în:

- descreşterea volumului fizic al activelor la sfârşitul perioadei de gestiune;
- subevaluarea stocurilor în bilanţ (stocurile finale fiind evaluate la nivelul valorii curente de la închiderea exerciţiului);
- este indicat a se utiliza când se aşteaptă o creştere a preţurilor în viitor.

Principalele *inconveniente* ale metodei se referă la:

- conduce la *diminuarea stocului final*, uneori injust ceea ce determină includerea în cheltuielile cu stocurile a unor sortimente evaluate la costuri apropiate de momentul evaluării, de regulă mai mari ceea ce determină micşorarea rezultatului financiar şi a impozitului pe profit;
- *evoluţia neaşteptată a preţurilor* în unele perioade (în sensul că în locul unei creşteri pot să intervină micşorări sensibile) pot conduce la rezultate contradictorii;
- determină *nerespectarea principiului prudenţei* în evaluarea bilanţieră;
- necesită *costuri ridicate* cu implementarea şi administrarea metodei;

---

*) Nu mai este recomandată de IAS 2 „Stocuri"



Scanned with OKEN Scanner

- lichidarea unor stocuri odată cu comandarea unui nou sortiment similar, conduce la *anularea avantajelor acumulate* ale metodei, costurile vechi fiind reflectate în cheltuieli curente.

În dorința de a rezolva aceste inconveniente este permisă crearea de grupe cu articole similare şi utilizarea unor *coeficienți* care permit transformarea stocului final exprimat în costuri curente, în costuri de la începutul perioadei de gestiune. Cu toate aceste inconveniente, într-o perioadă caracterizată prin creşterea prețurilor metoda LIFO reuşeşte o mai *bună corespondență între veniturile şi cheltuielile curente*, evitând eroarea de desincronizare privind stocurile consumate, prin introducerea unei convenții, care să aproximeze fluxul fizic al stocurilor.

*În concluzie*, metoda LIFO este cea care evaluează ieşirile de stocuri la valorile cele mai mari şi existențele de stocuri, la valorile cele mai mici. În *condițiile de inflație*, este metoda care poate să atenueze creşterea prețurilor în sensul reflectării unui rezultat financiar aproape de realitate.

Cu toate acestea Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a decis să elimine alternativa permisă de utilizare a metodei LIFO. *Argumentele* care au determinat o astfel de decizie sunt:

- *se tratează cele mai noi (actuale) părți ale stocului ca fiind primele vândute* şi în consecință părțile care rămân în stoc sunt recunoscute ca şi cum ar fi fost cele mai vechi, ceea ce nu este reprezentare credibilă a fluxurilor de stocuri;

- evaluarea costului cu vânzarea bunurilor se face prin referire la *prețuri depăşite* pentru stocurile vândute, în timp ce venitul din vânzări este evaluat la prețuri curente, ceea ce impune evaluarea unui flux nerealist de cost;

- *reduce (sau creşte) profiturile* într-un mod care tinde să reflecte efectul pe care prețurile crescute (sau diminuate) îl vor avea în costul de înlocuire a stocurilor vândute;

- are ca rezultat *stocuri recunoscute în bilanț la valori care au prea puțină legătură cu nivelurile* recente ale costurilor stocurilor ceea ce poate distorsiona profitul sau pierderea în special când se presupune că vechile straturi păstrate de stocuri au fost utilizate atunci când stocurile s-au redus substanțial.



Scanned with OKEN Scanner

În anumite circumstanțe metoda LIFO poate avea şi *merite* în sensul că ajustează parțial profitul sau pierderea pentru efectele schimbărilor de preț. Cu toate acestea Consiliul a ajuns la concluzia că nu este adecvat să se permită o abordare care să aibă ca rezultat o evaluare a profitului sau pierderii pentru perioada care să nu fie consecventă cu evaluarea stocurilor în scopul întocmirii *bilanțului.*

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate*) a recunoscut că în unele jurisdicții utilizarea metodei LIFO în scopuri fiscale este posibilă numai dacă metoda este utilizată şi în *scopuri contabile.* S-a ajuns totuşi la concluzia că analizele privind fiscalitatea nu oferă o bază conceptuală adecvată pentru selectarea unui tratament contabil adecvat şi că nu este acceptabil să se permită un tratament contabil inferior numai din cauza reglementărilor şi avantajelor fiscale, care trebuie să reprezinte o preocupare a autorităților fiscale.

Pentru aplicarea metodei LIFO documentele de evidență a stocurilor trebuie structurate în mod corespunzător.

Pe baza datelor din exemplul de mai sus este prezentată în următorul tabel aplicarea metodei LIFO:

| Data | Operația | Intrări | | | Ieşiri | | | Stocuri | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Q | PU | Valoare | Q | PU | Valoare | Q | PU | Valoare |
| 1.VI | Stoc inițial | | | | | | | 600 | 10 | 6000 |
| 2.VI | Aptov. | 300 | 12 | 3600 | | | | 901 | | 9600 |
| | | | | | | | | 600 | 10 | 6000 |
| | | | | | | | | 300 | 12 | 3600 |
| 7.VI | Consum | | | | 400 | | 4400 | 500 | | 5000 |
| | | | | | 200 | 12 | 2400 | | | |
| | | | | | 200 | 10 | 200 | | | |
| 8.VI | Aprov. | 300 | 15 | 4500 | | | | 800 | | 9500 |
| 9.VI | Consum | | | | 500 | | 6500 | 300 | 10 | 3000 |
| | | | | | 200 | 10 | 2000 | | | |
| | | | | | 300 | 15 | 4500 | | | |
| TOT AL | | 600 | | 8100 | 900 | | 10900 | 300 | | 300 |

*) IAS nr. 2 „Stocuri" Editura CECCAR, Bucureşti 2006 pag. 791



Scanned with OKEN Scanner

## 5.4. Evaluarea periodică a stocurilor

*Evaluarea periodică* a stocurilor se face la inventariere şi la închiderea exercițiului (evaluare bilanțieră).

*Evaluarea la inventariere* este o activitate complexă, care presupune pe lângă constatarea faptică a existenței stocurilor şi constatarea *utilității* acestora (valoarea de întrebuințare) în vederea stabilirii gradului de depreciere în raport cu care se efectuează evaluarea.

Conform Legii contabilității şi OMF 2861/09.10.2009 inventarierea este obligatorie la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum şi în alte situații prevăzute de lege.

Evaluarea la inventare se face la valoarea de *utilitate, sau actuală* a stocurilor denumită şi *valoare de inventar.*

*Evaluarea bilanțieră* (la închiderea exercițiului) se face cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale. Prin evaluarea bilanțieră se asigură reflectarea situației reale a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor şi a rezultatelor exercițiului. Evaluarea bilanțieră, se face cu respectarea *principiului prudenței* prin compararea valorii de inventar cu valoarea contabilă, diferența dintre aceste valori, evidențiindu-se în contabilitate pe seama ajustărilor de valoare sau ca intrări de stocuri.

## 5.5. Evaluarea stocurilor şi relația cu fiscalitatea

### *5.5.1. Reguli la evaluarea conturilor de stocuri*

În conformitate cu Directiva a IV–a a CEE şi Standardelor Internaționale de Contabilitate evaluarea conturilor de stocuri în bilanț, se face respectând următoarele *reguli:*

- evaluarea se face pe baza *principiului continuității activității*, considerând că unitatea se află în exploatare;
- metodele de evaluare trebuie *păstrate o perioadă cât mai îndelungată*, schimbarea fiind permisă doar dacă este cerută de lege, de un standard contabil sau au ca rezultat informații mai relevante, inteligibile şi credibile;



Scanned with OKEN Scanner

- cu ocazia evaluării trebuie respectat *principiul prudenței*, adică să fie luate în considerare toate obligațiile previzibile şi pierderile potențiale care au luat naştere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului şi data întocmirii bilanțului;

- se va ține seama de toate *ajustările de valoare* datorate deprecierilor, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere;

- *veniturile*, respectiv *cheltuielile* vor fi luate în considerare indiferent da data încasării sau plății acestora;

- evaluarea conturilor de stocuri se face în mod *individual* pe fiecare cont în parte;

- *soldurile inițiale* ale conturilor de deschidere, *trebuie să corespundă cu soldurile finale* ale exercițiului precedent;

- evaluarea stocurilor a căror utilizare este limitată în timp, se efectuează pe baza *valorii de înlocuire.*

Metoda de evaluare trebuie *aplicată cu consecvență*, pentru elemente similare de natura stocurilor şi a activelor fungibile de la un exercițiu financiar la altul. Dacă în situații excepționale administratorii decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri sau active fungibile în notele explicative trebuie să se prezinte informații privind motivul schimbării metodei şi efectele sale asupra rezultatului.

O entitate trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată.

*Producția în curs* se determină prin inventariere la sfârşitul perioadei prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice şi evaluarea acesteia la costurile de producție.



Scanned with OKEN Scanner

## *5.5.2.Aspectele fiscale la evaluarea stocurilor*

Problematica evaluării stocurilor în contabilitate se intersectează în mod inevitabil cu *fiscalitatea*. Cele mai evidente *implicații fiscale* apar la *evaluarea ieșirilor* prin vânzare sau prin consum, când se înregistrează la descărcarea gestiunii cheltuieli, cu efecte directe asupra rezultatului contabil. Din punct de vedere *fiscal* putem accepta ideea: *cu cât cheltuiala este mai mare la o cantitate dată de bunuri vândute sau date în consum cu atât profitul și impozitul pe profit sunt mai mici.* Se realizează astfel un obiectiv al gestiunii fiscale și anume *amânarea în timp a unei părți din sarcina fiscală.*

Dacă evaluarea stocurilor, se face la *cost de achiziție*, acestea constituie obiectul *corecțiilor de valoare* pentru a da acestor elemente o valoare inferioară celei curente, care este diferită de cea de la închiderea bilanțului.

Evaluarea la valoarea inferioară nu va fi menținută, dacă motivele care au justificat corecțiile au încetat să mai existe.

Atunci când elementele de natura stocurilor fac obiectul unor *corecții de valoare* din rațiuni fiscale, se va indica în notele explicative valoarea lor și justificările ce au impus aceste corecții. Diferențele rezultate, ca urmare a corecțiilor și care reprezintă o valoare importantă la data închiderii bilanțului, vor fi prevăzute pe categorii, în cadrul *notelor explicative.*

Dacă suma rezultată este mai mare decât *media perioadei precedente*, aceasta se poate trece în note, specificându-se acest fapt. *Diferențele rezultate se vor evidenția pe seama ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție*, dar nu au voie să depășească nivelul total al stocurilor.

*La intersecția contabilității cu fiscalitatea*, se află și evaluarea bunurilor și a serviciilor obținute din *producție proprie.*

Acestea vor fi evidențiate la costul de producție, urmărindu-se respectarea concordanței dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. La evaluarea acestor elemente, se vor avea în vedere pe lângă costurile de producție și eventualele cheltuieli legate de realizarea în condiții speciale a acestor stocuri. Diferențele vor fi evidențiate distinct în contabilitate, urmărindu-se concordanța dintre



Scanned with OKEN Scanner

cheltuielile efectuate pentru obținerea lor și veniturile obținute în urma valorificării.

O *trăsătură aparte a relației contabilitate – fiscalitate* în gestiunea stocurilor o prezintă *nivelul stocurilor*. Astfel *supraevaluarea ieșirilor, vor conduce la o subevaluare a rezultatului și a obligațiilor fiscale* și *la menținerea trezoreriei*, în schimb *subdimensionarea* ieșirilor, *va determina supraevaluarea rezultatului, a obligațiilor fiscale* și *diminuarea trezoreriei*.

*Implicațiile fiscale* ale evaluării stocurilor la intrarea în entitate, sunt mai puțin evidente având în vedere că, durata pentru care rămân în gestiune este relativ mică comparativ cu imobilizările.

Fiind încadrate în categoria *active circulante* stocurile se află într-o continuă mișcare și transformare participând de regulă la un singur ciclu de producție sau comercializare. Cu toate acestea, putem aplica și în cazul acestora, raționamentul potrivit căruia includerea în valoarea contabilă a unei părți cât mai mici din cheltuielile ocazionate de intrarea stocurilor, oferă un *avantaj fiscal*, amânând în timp plata unei părți din impozitul pe profit, până în momentul vânzării sau dării în consum.

Dacă pentru *costul de achiziție*, posibilitățile folosirii acestui tip de *politică fiscală* sunt limitate, în cazul *costului de producție, implicațiile fiscale* sunt destul de clare, deoarece se pot folosi metode de calcul a costurilor totale sau parțiale diferite ce determină costuri diferite.

La nivelul unui stoc constant, *avantajul fiscal* apare numai în prima parte a ciclului de producție, adică în luna în care se începe producerea bunurilor.

Dacă însă producția se realizează în salturi este evident mai favorabil din punct de vedere al *consecințelor fiscale*, să se folosească metode de determinare a costurilor parțiale, deoarece impozitul se va plăti la vânzarea bunurilor de natura stocurilor, adică atunci când în mod normal ar trebui să se încaseze contravaloarea stocurilor vândute.

Evoluția prețurilor de la o intrare la alta a aceluiași element de stoc, din cauza inflației, sau pur și simplu din cauza raportului cerere – ofertă, face ca la evaluarea ieșirilor de stocuri să se aplice *metode convenționale*.



Scanned with OKEN Scanner

Caracterul obiectiv al preţurilor, face ca reglementările contabile şi fiscale să recunoască şi să recomande mai multe astfel de metode, entitatea având posibilitatea de a opta pentru cea mai convenabilă.

Dintre criteriile ce trebuie avute în vedere la alegerea metodei de evaluare a stocurilor, prezintă importanţă deosebită *impactul fiscal* rezultat.

De regulă ieşirile din stocuri, adică descărcarea de gestiune, se concretizează în înregistrarea unei cheltuieli cu efecte directe asupra rezultatului contabil.

Din punct de vedere *fiscal*, cu cât cheltuiala este mai mare cu atât profitul şi impozitul pe profit vor fi mai mici iar trezoreria nu va fi afectată.

Acest raţionament ne determină să considerăm că, *metoda cea mai avantajoasă* sub aspect fiscal este cea care permite evaluarea *ieşirilor de stocuri la valoarea cea mai mare*. Dintre metodele acceptate de legislaţia din ţara noastră: cost mediu ponderat, FIFO, LIFO, cea mai agreată de entităţi este metoda LIFO. Aceasta, permite evaluarea ieşirilor la preţul ultimului lot intrat (cel mai mare) până la epuizarea acestuia.

Din punct de vedere contabil, metoda LIFO conduce la evidenţierea în bilanţul de la sfârşitul perioadei, a unei valori a stocului *subdimensionate* deoarece acesta va fi evaluat la preţul primului lot intrat, care în condiţii de inflaţie, este cel mai mic. Nu se asigură astfel *imaginea fidelă* a elementelor de natura stocurilor existente în gestiune la un moment dat. Acesta este motivul, pentru care majoritatea entităţilor româneşti folosesc pentru evaluarea stocurilor la ieşire *metoda costului mediu ponderat*. Chiar dacă aceasta nu este întotdeauna cea mai avantajoasă, este utilizată, deoarece este mai simplă şi se potriveşte cel mai bine organizării sistemului informaţional din întreprinderile româneşti, unde documentele justificative privind intrările şi ieşirile din stocuri se înregistrează de regulă la sfârşitul lunii, neavându-se în vedere *ordinea strict cronologică a intrării* acestora, condiţie indispensabilă pentru aplicarea metodelor FIFO sau LIFO.

Potrivit OMPF 1752/2005, MO. 1080/2005*), contabilitatea

---

*) Modificat şi completat prin OMFP nr. 2001/2006, publicat în M.O.nr. 994/13.12.206 şi prin OMEF nr. 2374/2007, publicat în M.O. n.r25 şi 25 bis/14.01.2008



Scanned with OKEN Scanner

stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric prin intermediul inventarului permanent sau intermitent.

În cazul folosirii ***inventarului permanent*** în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire ceea ce permite stabilirea și *cunoașterea în orice moment a stocurilor* atât cantitativ cât și valoric, evidențiindu-se în debitul conturilor de stocuri a valorii stocurilor intrate la preț de înregistrare iar în creditul acestor conturi ieșirile din gestiune a stocurilor. Soldul conturilor de stocuri reprezintă valoarea bunurilor existente în gestiune la preț de înregistrare.

***Inventarul intermitent*** constă în stabilirea ieșirilor și nivelul lor în contabilitate pe baza *inventarierii* stocurilor la sfârșitul perioadei:

$$E = Si + I - Sf$$

Soldurile finale se stabilesc prin inventar și se reflectă la sfârșitul perioadei în debitul conturilor de stocuri.

Metoda inventarului intermitent are totuși ceva "ascuns", în sensul că orice pierdere sau profit „cosmetizat" își va face reapariția mai devreme sau mai târziu, deoarece stocul final al unui exercițiu financiar devine stocul inițial al exercițiului financiar următor.

În consecință, această metodă prezintă o serie de *dezavantaje* cum ar fi:

- *imposibilitatea efectuării unui control riguros* asupra gestiunii stocurilor prin intermediul contabilității;
- se *încalcă principiul imaginii fidele* deoarece orice eroare sau omisiune de înregistrare la efectuarea inventarului fizic duce la informații false în documentele contabile de sinteză;
- în cazul lipsei de atenție și a neverificărilor, *orice pierdere sau furt din gestiune apare ca o ieșire din stoc, fiind inclusă în cheltuielile* exercițiului.

Considerăm totuși că prin această metodă de evaluare a stocurilor, managerul entității economice are la îndemână informații importante care să influențeze deciziile asupra gestiunii și a performanțelor financiare.



Scanned with OKEN Scanner

## 5.6. Contabilitatea şi fiscalitatea unor operaţiuni particulare privind stocurile

*Stocurile* de bunuri materiale, lucrări şi servicii deţin o pondere importantă în cifra de afaceri a entităţilor economice. Tranzacţiile şi evenimentele legate de acestea generează înregistrări contabile particulare dar şi implicaţii fiscale importante.

Evidenţiem în continuare câteva dintre acestea.

### *5.6.1. Contabilitatea stocurilor date spre prelucrare sau recondiţionare la terţi*

Se cuprind în categoria stocuri date spre prelucrare sau recondiţionare bunurile aflate temporar la terţi în vederea transformării în alte sortimente sau pentru refacerea parametrilor tehnici şi de calitate. Cheltuielile ocazionate de aceste operaţii, inclusiv transportul, manipulare, etc., se cuprind în costul cu care se vor înregistra la revenire la deţinătorul de drept.

**Exemplu:**

Societatea Comercială „Z" trimite, unui terţ, pentru recondiţionare materii prime în valoare de 100000 lei. Costurile generate de recondiţionare însumează 1000 lei.

Contabilizare operaţiuni:

- Evidenţierea materiilor prime trimise pentru recondiţionare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **357** „Materii prime aflate la terţi" | = | **301** „Materii prime" | 100000 |

La unitatea care face recondiţionarea se va înregistra în afara bilanţului:

*Debit* **8032**„Valori materiale primite spre prelucrare" = 100000

- Revenirea materiilor prime de la terţi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **301** „Materii prime" | = | **357** „Materii prime aflate la terţi" | 100000 |



Scanned with OKEN Scanner

La unitatea care a efectuat prelucrarea:
*Credit* **8032** „Valori materiale primite spre prelucrare" = 100000
- Facturarea costului prelucrării:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 1190 |
| **301** „Materii prime" | | | 1000 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 199 |

- Plata prestatorului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **5311** „Casa" | 1190 |

*Costul* actual al materiilor prime: 100000 + 1000 = 101000 lei.

*Implicațiile fiscale* sunt generate de creşterea costului cu cheltuielile de recondiționare şi prelucrare şi a datoriilor față de prestatori, dar şi implicit scăderea trezoreriei curente odată cu plata datoriilor; care în mod normal, trebuie recuperate prin prețul de vânzare al bunurilor recondiționate.

### *5.6.2. Contabilitatea mărfurilor date spre vânzare în consignație*

Prin *comerțul de consignație* se asigură desfacerea unor categorii de bunuri aparținând persoanelor fizice şi juridice. Se încadrează în comerțul de consignație şi vânzarea de către producători sau comercianți a bunurilor prin intermediul unor comisionari prin participarea deponenților (consignatarii) şi comisionari (consignatorii).

În comerțul de consignație se stabilesc două *categorii de prețuri:*

- *prețuri de evaluare*, pot fi stabilite fie de proprietarul bunurilor fie negociat de către partenerii implicați, pin corelare cu prețul bunurilor similare şi eventual cu uzura atunci când nu sunt în stare nouă;

- *prețul de vânzare cu amănuntul* se formează din: prețul de evaluare, comisionul consignației (un procent aplicat asupra prețului de



Scanned with OKEN Scanner

evaluare), taxa pe valoarea adăugată dacă unitatea este plătitoare de TVA.

Taxa pe valoarea adăugată se aplică asupra *comisionului.*

Pentru evidența mărfurilor în consignație se folosesc următoarele documente principale: bonul de primire, avizul de însoțire, centralizatorul intrărilor, bonul de vânzare, factura, borderoul de ieşire a bunurilor din consignație, jurnalul de vânzări.

Exemplu: Societatea Comercială „X" a primit de la un deponent mărfuri în consignație evaluate la 300000. Comisionul consignației 20%.

Contabilizare operațiuni:

- *Primirea mărfurilor* spre vânzare, dar nu şi în patrimoniu:

*Debit* **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"= 300000

- Calculul *prețului de vânzare:*

Pv = Preț de evaluare + (Preț de evaluare x Procent comision)

Pv fără TVA = 300000 + (300000 x 20%) = 300000 + 60000 = 360000 lei.

Pv cu TVA = 360000 + (60000 x 19%) = 360000 + 11400 = 371400 lei.

TVA = 19% x valoarea comisionului = 60000 x 19% = 11400 lei.

- *Vânzarea* mărfurilor în consignație:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa" | = | % | 371400 |
| | | **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor" | 300000 |
| | | **704** „Venituri din lucrări şi servicii" | 60000 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 11400 |

- *Recepția* mărfurilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri" | = | % | 371400 |
| | | **462** „Creditori diverşi" | 300000 |
| | | **378** „Diferențe de preț la mărfuri" | 60000 |
| | | **4428** „TVA neexigibilă" | 11400 |



Scanned with OKEN Scanner

- *Descărcarea* gestiunii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 371 „Mărfuri” | 371400 |
| **607** „Cheltuieli cu mărfurile” | | | 300000 |
| **378** „Diferențe de preț la mărfuri” | | | 60000 |
| **4428** „TVA neexigibilă” | | | 11400 |

și concomitent

- Plata deponenților la casierie:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **462** „Creditori diverşi” | = | **5311** „Casa în lei” | 300000 |

În cazul în care deponentul este o entitate economică plătitoare de TVA, acesta (TVA-ul) se va determina la valoarea mărfii primită în consignație plus comisionul consignatorului.

*Implicațiile fiscale* sunt generate doar de veniturile din prestări de servicii (comisionul) deoarece veniturile din vânzarea mărfurilor sunt egale cu cheltuielile cu mărfurile.

Poate fi considerat *un avantaj* şi faptul că plata deponenților se face după vânzarea mărfurilor primite în consignație.

Aceasta poate fi considerată ca o *creditare a entității de consignație de către deponenți, fără dobândă.*

### *5.6.3. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de mărfuri pe cont propriu*

În general *importul* este considerat ca fiind operațiunea economică sau tranzacția prin care se introduc bunuri şi servicii pe teritoriul țării provenind din alte țări. Odată cu intrarea României în Uniunea Europeană (U.E.) prin import se înțelege introducerea pe teritoriul U.E. a bunurilor dintr-un teritoriu terț.

Bunurile ce fac obiectul importului se clasifică în:

- bunuri comunitare;
- bunuri necomunitare.



Scanned with OKEN Scanner

Prin *bunuri comunitare* se înțelege introducerea pe teritoriul U.E., pentru scopuri de TVA a unor bunuri care din punct de vedere vamal sunt în circulație liberă provenind din teritorii comunitare.

*Bunurile necomunitare* sunt bunuri introduse pe teritoriul U.E., pentru scopuri de TVA, care din punct de vedere vamal, nu sunt în circulație liberă provenind dintr-un teritoriu terț.

În anumite situații bunurile sunt introduse fizic pe teritoriul U.E. dar nu circulă liber, ele fiind plasate în regim vamal suspensiv (antrepozit vamal și fiscal).

Pentru a defini importul de bunuri trebuie stabilit locul importului. Ca regulă generală, locul importului de bunuri se consideră a fi statul membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul comunității.

*Codul Fiscal* prezintă și unele scutiri de TVA în situația importului de bunuri a căror livrare în România este în orice situația scutită de taxă și în situația în care importul de bunuri este urmat de o livrare intracomunitară scutită sau de o operațiune asimilată unei livrări intracomunitare scutită către un alt stat membru din Uniunea Europeană*).

*Importul de bunuri pe cont propriu* determină anumite particularități cu privire la formarea costului de achiziție respectiv a prețului de vânzare intern.

*Costul de achiziție* cuprinde anumite elemente specifice și anume:

- valoarea în vamă;
- taxele nerecuperabile plătite în vamă (taxa vamală, comisionul vamal, accizele);
- cheltuielile interne de transport – manipulare.

*Valoarea în vamă* ca principal element al costului de achiziție în cazul importului de bunuri este formată din:

- prețul extern al mărfii;
- cheltuielile de transport ale mărfurilor importate până la frontiera română;
- cheltuielile de încărcare, descărcare și manipulare conexe importului (aferente parcursului extern);

---

*) Legea 571/2003, Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 125, M.Of. 927/2003



Scanned with OKEN Scanner

- costul asigurării şi alte cheltuieli pe parcurs extern (redevenţe, drepturi de licenţă, etc).

Valoarea în vamă se determină şi declară de către importator, care este obligat să depună la biroul vamal o *declaraţie* pentru valoarea în vamă, însoţită de facturi sau de alte documente de plată a mărfii şi cheltuielile pe parcurs extern aferente acesteia.

Atunci când la import bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care intervin *faptul generator* şi *exigibilitatea* taxelor comunitare.

Dacă bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care ar interveni faptul generator şi exigibilitatea acelor taxe comunitare, dacă bunurile importate ar fi supuse unor astfel de taxe.

În situaţia în care bunurile de import sunt plasate într-un *regim suspensiv* faptul generator şi exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea *încetează* a mai fi plasate într-un astfel de regim.

**Exemplu:**

Societatea Comercială „Z" (din România) importă mărfuri dintr-o ţară din afara U.E. (ex. SUA), pentru care se cunosc următoarele date:

- valoarea externă a mărfii 50000 $
- transport extern (efectuat de furnizor) 1000$
- taxe vamale 10%
- comision vamal 2% din valoarea în vamă
- TVA 19%
- cursul de schimb 3 lei/$

*Valoarea în vamă*: (50000$ x 3lei/$) + (1000 x 3lei/$) = 153000 lei
*Taxe vamale:* 153000 x 10% = 15300 lei
*Comision vamal:* 153000 x 2% = 3060 lei
*Cost de achiziţie în vamă:* 153000 + 15300 + 3060 = 171360 lei
TVA aferent costului de achiziţie în vamă: 171360 x 19% = 32558 lei

Înregistrări în contabilitate:

-înregistrarea facturii la costul de achiziţie în vamă:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri” | = | % | 171360 |
| | | **401** „Furnizori” | 153000 |
| | | **446** „Alte impozite şi taxe” | 15300 |
| | | **447** „Fonduri speciale - taxe şi vărsăminte asimilate” | 3060 |

Dacă TVA-ul se achită în vamă se va înregistra:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4426** „TVA deductibilă” | = | **5121** „Conturi curente în lei” | 32558 |

Dacă TVA-ul se evidenţiază în momentul importului urmând a se regulariza ulterior înregistrarea va fi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4426** „TVA deductibilă” | = | **446** „Alte impozite şi taxe” | 32558 |

- plata furnizorului extern 53000 $ (curs la data plăţii 2,8 lei/$):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | % | 153000 |
| | | **5124** „Conturi la bănci în valută” | 148400 |
| | | **765** „Venituri din diferenţe de curs valutar” | 4600 |

- Considerăm că, mărfurile se vând la intern la preţul de 200000 lei inclusiv TVA.

- vânzare mărfuri:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienţi” | = | % | 200000 |
| | | **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor” | 168068 |
| | | **4427** „TVA colectat” | 31932 |



Scanned with OKEN Scanner

- descărcare gestiune:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **607** „Cheltuieli cu mărfurile” | = | **371** „Mărfuri” | 171360 |

- încasare clienți prin filă CEC:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5112** „Cecuri de încasat” | = | **4111** „Clienți” | 200000 |

- la scontarea cecului de către bancă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei” | = | **5112** „Cecuri de încasat” | 200000 |

- regularizare TVA:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **4426** „TVA deductibilă” | 32558 |
| **4427** „TVA colectată” | | | 31932 |
| **4424** „TVA de recuperat” | | | 626 |

- încasare TVA de la buget:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei” | = | **4424** „TVA de recuperat” | 626 |

Notă: atunci când importul se realizează de către entități care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, acestea vor achita TVA-ul în momentul importului pe baza *Declarației vamale de import* (DVI). În acest caz *toate taxele și impozitele sunt elemente ale costului bunurilor importate.*

*Costul transportului intern* se include în costul de achiziție al mărfurilor importate în baza facturii de transport.



Scanned with OKEN Scanner

### *5.6.4. Contabilitatea şi fiscalitatea importului de bunuri în comision*

*Importul de bunuri în comision* este acea formă a importului ce prezintă următoarele *particularităţi*:

- *Bunurile* importate nu intră în patrimoniu şi nu fac obiect al gestiunii unităţilor de import – export;
- *Importatorii* facturează beneficiarilor de import distinct cheltuielile efectuate în contul lor, respectiv comisionul plus TVA-ul aferent comisionului;
- *Taxa pe valoarea* adăugată aferentă bunurilor importate se plăteşte în vamă de titularii operaţiunilor de import, dar se deduce numai de beneficiarii importurilor.

**Exemplu:**

Societatea Comercială „A" importă în comision mărfuri din Canada, pentru care se cunosc următoarele date:

- valoarea externă a mărfii 100000 euro 400000
- taxe vamale 20% 80000
- comision vamal 1% 4000
- comisionul entităţii de import – export 5% la valoarea facturii externe
- TVA 19%
- curs de schimb 4 lei/euro

*Valoarea în vamă fără TVA*: (100000 euro x 4 lei/euro) + (100000 x 4 x 20%) + (100000 x 4 x 1%) = 400000 + 80000 + 4000 = 484000 lei

*TVA aferent valorii în vamă:* 484000 x 19% = 91960 lei

*Valoarea în vamă cu TVA:* 484000 + 91960 = 575960 lei

*Comisionul entităţii de import– export:* 400000 x 5% = 20000lei

*TVA aferent comisionului entităţii de import-export:* 20000 x 19% = 3800 lei

*a) În contabilitatea entităţii de import export* (comisionarul) se vor face înregistrările:

- *Înregistrare valoare în vamă* conform facturii:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | % | 575960 |
| | | **401** „Furnizori” | 400000 |
| | | **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | 80000 |
| | | **447** „ Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate” | 4000 |
| | | **462** „Creditori diverși” analitic TVA | 91960 |

- Încasare clienți (beneficiarii importurilor):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5124** „Conturi la bănci în valută” | = | **4111** „Clienți” | 575960 |

- Plata taxelor datorate în vamă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei | 175960 |
| **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | | | 80000 |
| **447** „Fonduri speciale –taxe și vărsăminte asimilate” | | | 4000 |
| **462** „Creditori diverși” | | | 91960 |

- Plata furnizorului extern:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **5124** „Conturi la bănci în valută” | 400000 |

- Facturarea comisionului către beneficiarul importurilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | % | 23800 |
| | | **704** „Venituri din lucrări executate și prestări servicii” | 20000 |
| | | **4427** „TVA colectat” | 3800 |



Scanned with OKEN Scanner

- Încasare comision:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **4111** „Clienți" | 23800 |

*b) În contabilitatea entității beneficiare a importului* se vor face înregistrările:

- Înregistrare achiziție mărfuri:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 575960 |
| **371** „Mărfuri" | | | 484000 |
| **4426** „TVA colectată" | | | 91960 |

- Plata furnizori:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **5124** „Conturi la bănci în valută" | 575960 |

- Evidențierea comisionului datorat entității intermediare (comisionarul):

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 23800 |
| **635** „Alte cheltuieli cu impozite și taxe | | | 20000 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 3800 |

- Plată comision:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 23800 |

*Implicațiile fiscale* au în vedere formarea costului de achiziție al bunurilor provenite din importul realizat în comision.

*Cheltuielile de transport* pe parcurs intern și extern sunt elemente ale costului de achiziție, ceea ce înseamnă că ele vor afecta



Scanned with OKEN Scanner

rezultatul financiar doar la vânzarea sau darea în consum a bunurilor, cu toate că plata lor se face de regulă la intrarea în gestiune.

Dacă bunurile importate *nu se vând sau nu se dau în consum* în luna în care se plătesc aceste cheltuieli, ele nu vor afecta rezultatul cu toate că trezoreria entității s-a diminuat prin plata lor, urmând ca să fie influențate conturile de cheltuieli doar la vânzare sau darea în consum.

*Cheltuielile aferente achiziției* bunurilor sunt recunoscute doar în luna în care acestea au ieşit din gestiune pin cesiune sau consum.

Înregistrarea lor pe *cheltuielile perioadei*, de ex. în contul 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane" ar face mai corectă legătura dintre momentul afectării trezoreriei şi rezultatul perioadei, însă reglementările fiscale obligă entitățile, să considere aceste cheltuieli ca elemente ale *costului de achiziție*.

### *5.6.5. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri şi servicii*

*Exportul de bunuri şi servicii* cuprinde totalitatea operațiunilor prin care bunurile şi serviciile produse, prelucrate sau executate în țară sunt expediate (facturate) către un beneficiar dintr-un stat terț care nu este membru al Uniunii Europene. Dacă se au în vedere modalitățile de realizare exportul poate fi: pe cont propriu şi în comision.

Sub aspectul înregistrării lor în contabilitate şi al implicațiilor fiscale operațiunile de export sunt influențate de:

- *cursul de schimb* al monedei în care se face decontarea;
- *reglementările fiscale* cu privire la deductibilitatea diferențelor de curs valutar;
- *criteriile de recunoaştere* în situațiile financiare a diferențelor de curs.

*Diferențele de curs valutar**) care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul perioadei sau față de cele la care au fost raportate în situațiile financiare anuale anterioare *trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli financiare* în perioada în care apar.

---

*) OMFP 3055/2009, M.Of. 766/2009



Scanned with OKEN Scanner

Atunci când creanţele sau datoriile în valută sunt decontate în decursul *exerciţiului financiar* în care au survenit, întreaga diferenţă de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu. Dacă creanţele sau datoriile în valută sunt decontate într-un *exerciţiu financiar ulterior*; diferenţele de curs valutar sunt recunoscute în fiecare exerciţiu financiar, care intervine până în exerciţiul decontării şi se determină ţinând cont de modificarea cursurilor de schimb survenite în cursul fiecărui exerciţiu financiar.

Pentru *creanţele şi datoriile în lei* a căror *decontare* se face în funcţie de *cursul unei valute*, eventualele diferenţe de curs care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare după caz.

*Elementele monetare exprimate în valută* (disponibilităţi, acreditive, depozite bancare, creanţe şi datorii în valută) trebuie evaluate şi raportate utilizând *cursul de schimb* comunicat de Banca Naţională a României şi valabil *la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar* între data înregistrării sau raportării şi cursul de la închiderea exerciţiului se înregistrează la venituri financiare cele favorabile, respectiv cheltuieli financiare cele nefavorabile.

Un aspect important ce trebuie analizat prin prisma relaţiei contabilitate – fiscalitate este *regimul fiscal al taxei pe valoarea adăugată.*

Conform *Codului fiscal* (Legea nr. 571/2003 cu modificările şi completările ulterioare) sunt *scutite* de TVA, cu posibilitatea deducerii taxei aferente intrărilor următoarele *operaţiuni*[*)]:

- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunităţii de către furnizor sau altă persoană în contul său;
- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara Comunităţii de către cumpărătorul care nu este stabilit în România sau altă persoană în contul său cu unele excepţii;
- prestările de servicii legate direct de exportul de bunuri sau de bunuri plasate în regim de antrepozit de TVA sau în regimuri vamale suspensive;
- prestările de servicii de transport şi accesorii transportului aferente exportului de bunuri;

---

*) Legea 571/2003 – privind Codul fiscal, art. 143 şi 144



Scanned with OKEN Scanner

- prestările de servicii efectuate în România asupra bunurilor mobile achiziționate sau importate, plasate în regim vamal de perfecționare activă și transportate în afara Comunității de către prestatorul serviciilor sau de către client, dacă acesta nu este stabilit în România, ori de către altă persoană în numele oricăruia dintre aceștia.

Sunt considerate livrări și beneficiază de scutire de taxă și bunurile transportate din România în afara Comunității chiar și în lipsa unei tranzacții, în situația în care bunurile sunt expediate sau transportate în afara Comunității de către furnizor sau de o altă persoană în contul său cu condiția ca în prevederile contractuale să se prevadă faptul că transportul cade în sarcina furnizorului.

*Scutirea de taxă* se justifică de către exportator cu următoarele *documente:* factura, declarația vamală de export, documentul de transport, alte documente care să ateste realizarea efectivă a exportului cum ar fi: comanda de cumpărare, de vânzare sau contractul, documente de asigurare.

Contabilizarea operațiunilor în cazul exportului se face în funcție de modalitățile de realizare respectiv: *pe cont propriu și în comision.*

În situația exportului pe cont propriu entitățile au calitatea de producător sau entități specializate în operațiuni de comerț exterior. Acestea fie produc bunuri pe care le vând la export, fie cumpără bunuri pe care le revând la export.

În cazul operațiunilor de export *prețul de vânzare* se formează în funcție de *condițiile* de livrare respectiv:

- *FOB* (free on board) portul românesc de încărcare: prețul extern cuprinde doar prețul mărfii destinate exportului. (FOB net) și eventualele servicii și dobânda externă (FOB brut): Pext = Pnf + Sv + Db ext.

- *CAF* (cost and freight): prețul extern cuprinde: prețul mărfii și cheltuielile de transport pe parcurs extern: Pext = Pmf + Ch tr ext.

- *CIF* (cost insurance freight) portul străin de descărcare: prețul extern cuprinde: prețul mărfii, cheltuielile de transport și asigurarea pe parcurs extern: P ext = Pmf + Ch tr ext + Ch asig ext.

Condițiile de livrare CIF și CAF cuprind în cadrul prețului extern *trei componente:*

- ***prețul mărfii*** (contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor")



Scanned with OKEN Scanner

- ***valoarea serviciilor externe***: transport, asigurare, comisioane (contul 708 „Venituri din activități diverse")

- ***dobânda externă*** (contul 766 „Venituri din dobânzi").

**Exemplu:**

Societatea Comercială „A" livrează mărfuri în SUA în condiții de livrare CAF în valoare de 50000 $. Cheltuielile de transport pe parcurs extern sunt 2000 $ (neincluse în valoarea mărfii). Cursul de schimb (leu - dolar) în momentul facturării este de 3,10 lei/$. La încasare cursul este de 3,30 lei/$. Costul mărfurilor vândute este de 120000 lei. Plata prestatorului extern se face la un curs de 3,20 lei/$.

Calcule preliminare:

Val. mărfii în lei: 50000 $ x3,1 lei/$ = 155000 lei.

Chelt transport în lei: 2000 x 3,1 = 62000 lei

Valoarea încasată în lei: 52000 x 3,3 lei/$ = 171600 lei.

Rezolvare:

- Înregistrarea vânzării mărfii la export:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 161200 |
| | | **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor" | 155000 |
| | | **708** „Venituri din activități diverse" | 6200 |

- Scăderea gestiunii cu costul mărfurilor vândute:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **607** „Cheltuieli cu mărfurile" | = | **371** „Mărfuri" | 120000 |

- Încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5124** „Conturi la bănci în valută" | = | % | 171600 |
| | | **4111** „Clienți" | 161200 |
| | | **765** „Venituri din diferențe curs" | 10400 |



Scanned with OKEN Scanner

- Primirea facturii pentru transportul pe parcurs extern (curs 3,1):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **624** „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi persoane” | = | **401** „Furnizori” | 6200 |

- plata prestatorului pentru transportul extern (curs 3,2):

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **5124** „Conturi la bănci în valută” | 6400 |
| **401** „Furnizori” | | | 6200 |
| **665** „Cheltuieli din diferenţe curs” | | | 200 |

*Implicaţiile fiscale* în cazul acestui exemplu sunt generate de diferenţele de curs valutar înregistrate între momentul facturării şi cel al încasării respectiv plăţii.

### *5.6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea exportului de bunuri în comision*

*Entităţile* care realizează operaţiuni de *export în comision* au calitatea de *intermediari,* comercializând bunurile la extern (în afara Uniunii Europene) în numele lor dar pe riscul entităţilor producătoare de bunuri pentru export, în schimbul unui *comision*.

Entităţile intermediare ale exportului în comision încheia contracte atât cu entităţile producătoare de bunuri cât şi cu partenerii externi şi cu entităţile de prestări servicii.

Obiectul contractelor de comision nu îl constituie transferul proprietăţii bunurilor ci prestarea unor servicii de specialitate cu privire la încheierea şi derularea contractelor de export în schimbul unui comision.

Prin *contractele de comision* se stabilesc obligaţiile de mandat şi cele financiare; creându-se premisele juridice cu privire la decontarea serviciilor prestate.



Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere financiar, decontarea bunurilor are loc pe fluxul invers al circulației mărfurilor respectiv*):

- *se încasează bunurile* de la clienții externi la prețul extern convenit transformat în lei la cursul de schimb al zilei;
- *se achită valoarea externă FOB* net mai puțin comisionul reținut unității producătoare la cursul de schimb de la data încasării, evidențiindu-se în contabilitate diferențele de curs valutar;
- *se achită serviciile externe* prestatorilor.

Dacă la data facturării la extern unele cheltuieli au fost antecalculate, la înregistrarea cheltuielilor efective se efectuează și regularizarea cu entitățile producătoare, fiind servicii prestate în contul lor.

Sub aspectul metodologiei contabile problema principală care intervine se referă la *evidențierea în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor proprii* ale entității de comerț exterior.

*Cheltuielile proprii* se referă la: salariile personalului implicat, amortizarea imobilizărilor, cheltuieli de transport pe parcurs intern, energie, apă, etc, inclusiv diferențele nefavorabile de curs valutar.

*Veniturile proprii* cuprind: veniturile obținute din comisionul reținut sau încasat de la unitățile producătoare și diferențele favorabile de curs valutar.

**Exemplu:**

Societatea Comercială „X" efectuează export de mărfuri în comision, în SUA pentru care se cunosc următoarele:

- la data de 05.04.N, se facturează mărfurile clientului extern în condiția de livrare CIF în valoare de 41000 $;
- valoarea transportului pe parcurs extern facturat de prestatorul extern 1000 $;
- comisionul entității de export este de 10% din valoarea externă FOB net;
- la data de 06.04.N entitatea de export depune documentele de decontare prin bancă și încasează contravaloarea exportului realizat în valută;

---

*) E. Hlaciuc, C.C Mihalciuc – Organizarea contabilității financiare a entităților economice, Ed. Didactică și Pedagogică RA 2008, pag. 549



Scanned with OKEN Scanner

- la data de 08.04.N se face decontarea cu entitatea producătoare şi prestatorul extern pentru transport;

- cheltuielile efectuate în contul entității producătoare sunt: comision vamal 200 lei şi comisioane bancare 100 lei;

- cheltuielile proprii efectuate de entitatea de export sunt: salarii ale personalului implicat 4000 lei şi amortizare utilaje 1000 lei.

În perioada de derulare a contractului *cursul de schimb* leu – dolar a avut următoarea evoluție:

- la 05.04.N : 1 $ = 3 lei
- la 06.04.N : 1 $ = 3,1 lei
- la 08.04.N : 1 $ = 2,9 lei

Pe baza *facturii externe* se pot determina:

- valoarea externă CIF: 41000 $ x 3 lei/$ = 123000 lei
- valoarea transport extern: 1000 $ x 3 lei/$ = 3000 lei
- valoarea externă FOB: 40000 $ x 3 lei/$ = 120000 lei.

Transportul extern fiind efectuat de o entitate specializată este scutit de TVA.

***În contabilitatea entității de export*** se vor face următoarele înregistrări contabile:

- Facturarea mărfurilor către clientul extern:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți – externi” | = | % | 123000 |
| | | **401$_{01}$** „Furnizori – producători” | 120000 |
| | | **401$_{02}$** „Furnizori – transportatori” | 3000 |

- Înregistrare comision cuvenit unui exportator: 40000 $ x 10% x 3lei/$ = 12000 lei.

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | **704** „Venituri din prestări servicii” | 12000 |

- Înregistrarea cheltuielilor efectuate în contul entității producătoare:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **471** „Cheltuieli în avans” | = | % | 300 |
| | | **447** „Fonduri speciale - comisioane şi taxe” | 200 |
| | | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 100 |

- plata comisionului vamal:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **447** „Fonduri speciale - comisioane şi taxe” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 200 |

- Facturarea cheltuielilor în contul unității producătoare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | **471** „Cheltuieli în avans” | 300 |

- Înregistrarea încasării mărfurilor de la partenerul extern (la cursul de 3,1 lei/$)

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5124** „Conturi la bănci în valută” | = | % | 127100 |
| | | **4111** „Clienți” | 123000 |
| | | **765** „Venituri din diferențe curs” | 4100 |

- Înregistrarea reținerilor aferente de la unitatea producătoare (12000 + 300)

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori – producători” | = | **4111** „Clienți” | 12300 |

- Înregistrarea decontării datoriei față de unitatea producătoare (40000 $ x 2,9 lei/$ = 1160000 – 12300 = 103700 lei.)



Scanned with OKEN Scanner

**401** „Furnizori – producători"

| | |
|---|---|
| 12300 | 120000 |
| | 107700 |

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori – producători" | = | % | 107700 |
| | | **5124** „Conturi la bănci în valută" | 103700 |
| | | **765** „Venituri din diferențe curs" | 4000 |

x

- Înregistrarea decontării datoriei față de prestator:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori – transportatori" | = | % | 3000 |
| | | **5124** „Conturi la bănci în valută" | 2900 |
| | | **765** „Venituri din diferențe curs" | 100 |

x

- Înregistrarea cheltuielilor proprii ale entității de export:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| Cheltuieli privind salariile | = | Obligații salariale | 4000 |
| Cheltuieli cu amortizarea | = | Amortizarea imobilizărilor | 1000 |

x

*Implicațiile fiscale,* desprinse din acest exemplu sunt generate de cheltuielile respectiv, veniturile proprii înregistrate de entitatea exportatoare și de diferențele de curs valutar înregistrate.



Scanned with OKEN Scanner

## *5.6.7. Contabilitatea şi fiscalitatea operaţiunilor în sistem franciză*

Conceptul de *franciză* îşi are originile în practica medievală, când suveranii acordau unor oraşe sau persoane anumite libertăţi sau privilegii în schimbul unor îndemnizaţii către un nobil sau rege.

În general ***franciza*** este operaţiunea prin care o entitate independentă din punct de vedere juridic şi financiar transmite altei entităţi experienţa profesională pe care a experimentat-o, în schimbul unei remuneraţii directe sau indirecte.

*Reglementările* din ţara noastră*) definesc ***franciza*** ca un *sistem de comercializare bazat pe o colaborare continuă între persoane fizice sau juridice, independente din punct de vedere financiar, prin care o persoană denumită francizor, acordă unei alte persoane denumită beneficiar dreptul de a exploata sau de a dezvolta o afacere, un produs, o tehnologie sau un serviciu.*

***Francizorul*** este un comerciant care**):

- este titularul asupra unei mărci înregistrate, cel puţin pe durata contractului de franciză, ce oferă beneficiarului dreptul de a exploata ori dezvolta o afacere, produs, tehnologie sau un serviciu;
- asigură beneficiarului pregătirea iniţială pentru exploatarea şi promovarea mărcii sale, utilizând personal şi mijloace financiare în vederea cercetării şi inovării, asigurând dezvoltarea şi viabilitatea produsului.

***Beneficiarul*** este o persoană fizică sau juridică selecţionat de francizor care aderă la principiul omogenităţii şi inovaţiei, asigurând dezvoltarea şi viabilitatea produsului.

În funcţie de natura sau obiectul lor operaţiunile de franciză pot fi:

- *franciză industrială*, care priveşte producerea de bunuri;
- *franciză de distribuţie*, care are ca obiect vânzarea de bunuri;
- *franciză de servicii*, care priveşte prestarea de servicii.

---

*) Ordonanţa Guvernului nr. 57/1997 privind regimul juridic al francizei, M.Of. nr. 180/1998

**) I. Puşcaşu, D. Cotleţ, D. Mateş – Contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor economice, Editura Mirton 2008



Scanned with OKEN Scanner

Relațiile dintre francizor și beneficiar se stabilesc pe bază de contract care trebuie să definească cu claritate: obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților, condițiile financiare, durata și condițiile de modificare, prelungire, reziliere.

Remunerația francizorului se compune din:

- *taxa de intrate în rețeaua de franciză* care trebuie să asigure remunerarea investițiilor francizorului și a serviciilor prestate francizatului înaintea deschiderii activității economice în regim de franciză (studii inițiale pentru derularea afacerii, furnizarea de stocuri și utilaje către francizat, know-hot, etc);
- *redevența* trebuie să asigure remunerarea francizorului pentru serviciile furnizate francizatului pe toată durata contractului de franciză (cheltuieli cu formarea personalului, asistența, cheltuieli cu publicitatea, etc).

În general redevența se calculează având în vedere cifra de afaceri realizată de francizat și alte criterii la care se adaugă: taxe de închiriere aferente utilajelor și mobilierului, o cotă parte din profit, o contribuție la fondul de publicitate, etc.

Principalele ***avantaje*** ale francizei sunt:

***-Pentru francizor*:**

- Este un mijloc de finanțare a unei rețele comerciale prin atragerea în sfera sa de influență a capitalurilor francizaților;
- Permite pătrunderea rapidă pe o piață și limitarea capacității de reacție a concurenței;
- Asigură controlul distribuției și planificarea corespunzătoare a producției;
- Concură la creșterea reputației mărcii și permanentizarea clientelei.

***Pentru francizat:***

- Menținerea independenței juridice;
- Beneficiază de imaginea mărcii asupra clienților;
- Costuri de aprovizionare mai avantajoase și o mai mare rentabilitate a capitalurilor investite;
- Utilizarea unui sistem de gestiune testat de francizor ceea ce permite reducerea riscurilor;
- Accesul la tehnologii moderne, know-how, programe de cercetare, cursuri de pregătire profesionale a personalului, etc.



Scanned with OKEN Scanner

***Dezavantajele*** principale ale francizei sunt:

***Pentru francizor:***

- Suportarea costurilor cu experimentarea, testarea şi dezvoltarea conceptului;
- Renunţarea la o parte din clienţii săi;
- Riscul ca francizatul să nu respecte clauzele contractuale;
- Înregistrarea de cheltuieli pentru asistenţă comercială şi tehnologia asigurată francizaţilor.

***Pentru francizat:***

- Obligaţia de a aplica strategia comercială cât şi normele proprii reţelei de franciză;
- Independenţă limitată;
- Durata limitată a contractului pot impune o stare de nesiguranţă şi incertitudine;
- Taxele suportate pot determina majorarea preţului şi serviciilor oferite.

Operaţiunile de franciză determină *înregistrări specifice* în contabilitatea francizorului şi a francizatului.

**Exemplu:**

În cursul anului N operatorul economic „X" încheie cu operatorul economic „Z" un contract de franciză. Francizorul (X) se obligă să pună la dispoziţia francizatului (Z) marca de distribuţie şi know-kow-ul aferente în schimbul unei taxe de intrare în reţeaua de franciză de 200000 u.m, TVA 19% şi a unei redevnţe de 10% din cifra de afaceri a francizatului. Durata contractului este de 8 ani, începând cu exerciţiul N+1. Cifra de afaceri a francizatului în anul N+1 este 1000000 u.m. Redevenţa se achită la sfârşitul fiecărui exerciţiu.

Înregistraţi în contabilitatea francizorului şi francizatului operaţiunile aferente.

a) În contabilitatea francizorului:

- Înregistrarea taxei de intrare în reţeaua de franciză:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienţi" | = | % | 238000 |
| | | **472** „Venituri înregistrate în avans" | 200000 |
| | | **4428** „Tva neexigibilă" | 38000 |



Scanned with OKEN Scanner

- Încasarea taxei de intrare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **4111** „Clienți" | 238000 |

- Înregistrarea creanței privind redevența cuvenită pentru anul N+1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 119000 |
| | | **706** „Venituri din redevențe locații de gestiune și chirii" | 100000 |
| | | **4427** „Tva colectată" | 19000 |

- Evidențierea veniturilor aferente perioadei N+1 din taxa de intrare în rețeaua de franciză încasate în avans:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **472** „Venituri înregistrate în avans" | = | **4111** „Clienți" | 119000 |

- Înregistrarea TVA-ului colectat aferent veniturilor din anul N+1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4428** „TVA neexigibilă" | = | **4427** „TVA colectată" (25000 x 19%) | 4750 |

- *Ultimele patru înregistrări se repetă în fiecare an pe durata contractului.*

b) În contabilitatea francizatului:

- Înregistrarea taxei de intrare în rețeaua de franciză datorate francizorului (ca imobiliare necorporale):



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **404** „Furnizori de imobilizări” | 238000 |
| **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte” | | | 200000 |
| **4428** „TVA neexigibilă” | | | 38000 |

- Achitarea taxei de intrare în rețeaua de franciză:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **404** „Furnizori de imobilizări” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 238000 |

- Înregistrarea datoriei privind redevențe în anul N+1

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 119000 |
| **612** „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” | | | 100000 |
| **4426** „Tva deductibilă” | | | 19000 |

- Achitarea redevenței aferente anului N+1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 119000 |

- Amortizarea imobilizării necorporale (marca plus Know-kow-ul) în anul N+1: (200000 : 8 ani)

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6811** „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | = | **2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare” | 25000 |



Scanned with OKEN Scanner

- Înregistrarea TVA-ului devenit exigibil aferent taxei de intrare pentru anul N+1:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4426** „TVA deductibilă" | = | **4428** „TVA nenexigibilă" | 4750 |

Ultimele patru înregistrări se repetă în anii N+2 ... N+8.

La sfârşitul anului 8 după amortizarea completă a imobilizării necorporale se va scădea din evidenţă (gestiune):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare" | = | **205** „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" | 200000 |

*Implicaţiile fiscale* în cazul exemplului prezentat constă în:

- Pentru francizor: TVA –ul este neexigibil la înregistrarea taxei de intrare şi devine exigibil la înregistrarea veniturilor aferente perioadei, chiar dacă taxa se încasează în anul N.

- Pentru francizat: Înregistrarea taxei de intrare ca imobilizare şi a TVA-ului neexigibil, generează înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea şi a TVA-ului exigibil anual, chiar dacă plata taxei se face în anul N.

Implicaţiile asupra trezoreriei, rezultatului, impozitului pe profit şi TVA-ului se pot desprinde din analiza înregistrărilor contabile prezentate.



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 6

# CREANȚELE ŞI DATORIILE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 6.1. Conținutul relațiilor de decontare dintre entitățile economice

În general, în cadrul activității economice se realizează schimburi de valori, în cadrul cărora una dintre părți oferă bunuri sau servicii spre vânzare, iar cealaltă parte remite contravaloarea acestora. Putem deosebi astfel două fluxuri de sens contrar: *fluxul bunurilor şi serviciilor* şi *contrafluxul valorilor de schimb* (fluxul monetar sau bănesc).

În cele mai multe din cazuri, cele două fluxuri nu se realizează în acelaşi timp, în sensul că una din părți oferă în prezent bunuri sau servicii (înregistrând creanțe), urmând ca cealaltă parte să remită ulterior contravaloarea acestora (să plătească). Uneori, livrarea bunurilor, sau prestarea serviciilor poate fi precedată de acordarea unor avansuri, în special băneşti.

Atunci când cele două fluxuri nu se produc în acelaşi moment, se nasc *datorii* pentru beneficiar (client) şi *creanțe* pentru furnizor.

***Datoriile*** reprezintă obligații actuale ale entității rezultate din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care să încorporeze beneficiile economice. *Recunoaşterea* unei datorii se face atunci când este previzibilă o ieşire de resurse generatoare de beneficii economice iar evaluarea acesteia se poate face în mod credibil.

Reflectarea contabilă a datoriilor începe o dată cu crearea angajamentelor şi încetează în momentul stingerii (plății) lor.

Conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS IAS nr. 1 „Prezentarea situațiilor financiare") o datorie trebuie clasificată ca *datorie curentă* atunci când satisface oricare dintre următoarele *criterii:*



Scanned with OKEN Scanner

- se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

- este deţinută în primul rând pentru a fi tranzacţionată;

- este exigibilă în termen de douăsprezece luni de la data bilanţului.

***Creanţele*** sunt reprezentate prin contrapartida unor datorii, ce se concretizează în dreptul de a pretinde plata unei sume de bani, prestarea unui serviciu, sau executarea unei lucrări.

În general creanţele reprezintă drepturi pe termen scurt, rezultate din relaţiile comerciale cu clienţii, respectiv debitori diverşi.

Întrucât, între momentul înregistrării unei creanţe şi momentul încasării; respectiv între momentul în care se înregistrează datoria şi momentul plăţii, apare un *decalaj* în timp, acesta va genera în contabilitate *implicaţii de natură fiscală* concretizate în avantaje faţă de una din părţi şi dezavantaje pentru cealaltă parte.

Reflectarea contabilă a creanţelor începe o dată cu apariţia dreptului faţă de terţi şi încetează în momentul încasării lor.

Creanţele sunt încadrate în categoria active curente (circulante).

Potrivit IAS 1 „Prezentarea situaţiilor financiare" un activ trebuie clasificat ca *activ curent* în următoarele situaţii*):

- se aşteaptă să fie realizat sau este deţinut cu intenţia de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

- este deţinut, în principal în scopul tranzacţionării;

- se aşteaptă a fi realizat în termen de douăsprezece luni de la data bilanţului.

Datoriile şi creanţele curente ale unei entităţi pot fi clasificate după cum urmează:

- datorii şi creanţe comerciale: faţă de furnizori şi clienţi;
- datorii şi creanţe faţă de salariaţi;
- datorii şi creanţe faţă de bugetul asigurărilor sociale;
- datorii şi creanţe faţă de bugetul statului;
- datorii şi creanţe faţă de asociaţi;
- datorii şi creanţe faţă de diverşi creditori, respectiv debitori.

---

*) IFRS – Standarde Internaţionale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, Bucureşti, 2007, pag. 819-820



Scanned with OKEN Scanner

## 6.2. Consecințe fiscale la evaluarea creanțelor și datoriilor unei entități

Creanțele și datoriile creează un impact asupra gestiunii entității, atât prin modul de evaluare, dar mai ales prin atașarea la exercițiile financiare corespunzătoare.

***Evaluarea creanțelor*** se face diferit și anume:

- *la intrarea* în gestiune, la valoarea nominală evidențiind valoarea consemnată în documentele care le atestă;

- *la inventariere*, la valoarea probabilă de încasat, reflectând riscul de neâncasare prin constituirea unei ajustări pentru depreciere (cheltuială), iar creșterea valorii nominale de încasare prin înregistrarea unui venit corespunzător.

Diminuarea valorii nominale la rambursare, în varianta în care are un caracter definitiv, va conduce la înregistrarea de pierderi, iar când nu are un caracter reversibil, va determina constituirea unei *ajustări* pentru depreciere care va genera o *cheltuială* ce va influența rezultatul contabil.

***Evaluarea datoriilor*** se face astfel:

- *la intrarea* în gestiune, la valoarea nominală (de rambursare) exprimând valoarea consemnată în documentele care le atestă;

- *la inventariere*, la valoarea probabilă de plată, evidențiind creșterea de valoare considerată ireversibilă ca o datorie suplimentară, *majorând cheltuielile* exercițiului; iar descreșterea valorii probabile de plată ca un *venit.*

O problemă deosebit de importantă cu implicații fiscale, dar și cu influențe majore asupra gestiunii entității o reprezintă atașarea creanțelor și datoriilor la exercițiul financiar corespunzător.

Datoriile și creanțele exprimate în devize se înregistrează „în contabilitate atât în lei la cursul de schimb de la data efectuării operațiunilor comunicat de BNR, cât și în valută*).

Dacă la întocmirea situațiilor financiare anuale se constată creanțe sau datorii în devize, acestea vor da naștere unor *diferențe de curs valutar* care se vor evidenția în contul de rezultate astfel:

---

*) OMFP nr. 1752/2005, modificat și completat prin OMEF nr. 2374/2007 publicat în M.O. nr. 25/18.01.2008



Scanned with OKEN Scanner

- cele favorabile la *venituri financiare* (la datorii cursul valutar scade, la creanțe cursul valutar crește);

- cele nefavorabile la *cheltuieli financiare* (la datorii cursul valutar crește, la creanțe cursul valutar scade).

Din punct de vedere al *momentului decontării datoriei* sau creanței în valută, apar următoarele situații:

- dacă decontarea se face în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu financiar;

- dacă decontarea se face într-un exercițiu financiar ulterior diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar, care intervine până în exercițiul decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărui exercițiu financiar.

*Creanțele și datoriile în valută* se evaluează la cursul publicat de BNR, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare, la data întocmirii situațiilor financiare anuale.

*Ajustările pentru depreciere* sunt o consecință a aplicării principiului prudenței care presupune că valoarea fiecărui element de activ sau pasiv să fie determinată avându-se în vedere, pe de o parte, obligațiile previzibile și pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, iar pe de altă parte, deprecierile elementelor de activ și de pasiv. *Creanțele* la rândul lor pot fi supuse deprecierilor reversibile sau ireversibile. *Deprecierile ireversibile* sunt concretizate în pierderi din creanțe, întâlnite în special în cazul falimentelor entității sau dispariției clienților sau debitorilor. *Creanțele incerte* sunt scoase din evidență, entitatea economică trecându-le pe cheltuieli*).

*) Chițu, A.G. coordonator, Contabilitatea instituțiilor publice după noul sistem contabil, Editura Irecson, București, 2005, pag. 321



Scanned with OKEN Scanner

## 6.3. Implicații fiscale ale reducerilor comerciale acordate de furnizori, clienților

În cadrul *raportului contabilitate – fiscalitate*, o importanță deosebită prezintă reducerile *comerciale* și *financiare.* Reducerile *comerciale* (rabaturi, remize, risturnurile) *nu se înregistrează în contabilitate*, dacă sunt acordate în momentul facturării, deoarece prețul din factură este influențat prin negocierile directe dintre furnizor și cumpărător.

*Reducerile comerciale se vor înregistra în contabilitate* la creanțe din vânzări, respectiv datorii din cumpărări, dacă sunt acordate ulterior.

În situația în care, reducerile comerciale se acordă ulterior (după ce a avut loc livrarea bunurilor și expedierea facturii), acestea vor fi înscrise în *facturi de reducere sau note de credit.*

Reducerile cu caracter *financiar* se prezintă sub forma *sconturilor de decontare* și constă în reduceri acordate clienților, care își achită datoriile în cadrul sau înaintea termenului normal de exigibilitate.

*Sconturile de decontare* se înregistrează în contabilitate astfel:

- ca o *cheltuială financiară* în contabilitatea furnizorului;
- ca un *venit financiar* în contabilitatea clientului.

Această modalitate de reflectare evidențiază faptul că:

- *furnizorul* care a acordat reducerea, *înregistrează o cheltuială*, dar încasează creanța față de clienți, mai devreme, scontul de decontare acordat de furnizor, reprezentând pentru acesta *costul financiar al încasării creanțelor în avans;*

- *clientul* beneficiază de o *reducere*, întrucât plătește înainte ca angajamentul său financiar să fie scadent, înregistrând un *venit,* deoarece plata s-a făcut înainte ca angajamentul să fi ajuns la scadență, scontul de decontare reprezentând pentru el *randamentul financiar al plasării eficiente a fondurilor.*

Documentul ce stă la baza tranzacțiilor dintre entitățile economici este *factura*. Pentru furnizor, este documentul care atestă vânzarea și dă posibilitatea descărcării gestiunii, iar pentru cumpărător este documentul pe baza căruia se primesc bunuri și servicii creându-se



Scanned with OKEN Scanner

astfel posibilitatea întocmirii notei de recepție, pe baza căreia se înregistrează intrarea bunurilor în gestiunea acestuia.

***Reducerile comerciale,*** se determină prin aplicarea unei cote asupra prețului de vânzare, practicat de furnizor:

$$Rc = c\% \times Pvf$$

Reducerile comerciale vor fi incluse în facturile de livrare, fie vor fi evidențiate separat, atunci când se primesc ulterior.

Din categoria reducerilor comerciale fac parte: rabatul, remiza, risturnul.

***Rabatul*** reprezintă reducerea aplicată de către furnizor asupra prețului de vânzare pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate, inclusiv defecte de calitate.

***Remiza*** reprezintă reducerea pe care furnizorul o acordă cumpărătorului pentru vânzări superioare volumului convenit sau pentru poziția de transport preferențială a cumpărătorului.

***Risturnul*** este o reducere ce poate fi acordată pentru ansamblul de operații derulate în cadrul unei perioade determinate, inclusiv fidelitatea demonstrată de cumpărător.

Atunci când reducerile se acordă la facturarea mărfii, în contabilitatea furnizorului va fi afectat creditul contului **707 „Venituri din vânzări de mărfuri”**, evidențiindu-se prețul de vânzare, influențat de reducerile acordate (în minus), iar în contabilitatea clientului va fi afectat debitul contului **371 „Mărfuri”**, evidențiindu-se mărfurile cumpărate la un preț mai mic, (în minus) deci influențat cu reducerile de care a beneficiat cumpărătorul.

În acest caz, *veniturile furnizorului* vor fi afectate, *diminuându-se* cu reducerea acordată, iar la cumpărător se *vor reduce cheltuielile de achiziționare*, cu reducerea de care a beneficiat.

Considerând celelalte elemente stabile, putem afirma că reducerile de preț influențează negativ rezultatul financiar al furnizorului și pozitiv, același rezultat al cumpărătorului.

Dacă *reducerile comerciale* se acordă *ulterior întocmirii facturii*, acestea se consideră *reduceri de creanțe la furnizor și reduceri de datorii, la cumpărător* ceea ce determină scăderea veniturilor furnizorului, respectiv recuperări (reduceri) de cheltuieli la client.



Scanned with OKEN Scanner

Reducerile comerciale acordate ulterior întocmirii facturii, se pot contabiliza astfel:

- *La furnizor* în debitul contului **709 „Reduceri comerciale acordate”**:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| % | = | **4111** „Clienți” |
| **709** „Reduceri comerciale acordate” | | |
| **4427** „TVA colectată” | | |
| | x | |

- *La cumpărător*, reducerile comerciale se vor înregistra în creditul contului **609 „Reduceri comerciale primite”**:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **401** „Furnizori” | = | % |
| | | **609** „Reduceri comerciale primite” |
| | | **4426** „TVA deductibilă” |
| | x | |

***Reducerile comerciale*** facturate ulterior pot fi contabilizate şi printr-o operație inversă pentru cel care livrează respectiv cel care primeşte bunurile, astfel:

- la furnizor (cel care acordă reducerea comercială ulterior facturii inițiale)

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **4111** „Clienți” | = | % |
| | | **7xx** „Venituri” |
| | | **4427** „TVA colectată” |
| | x | |

- la cumpărător (cel care primeşte reducerea comercială ulterior facturii inițiale):

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| = | = | **401** „Furnizori” |
| **3xx** „Stocuri” | | |
| **4426** „TVA deductibilă” | | |
| | x | |



Scanned with OKEN Scanner

**Exemple:**

**1.** ***Societatea Comercială*** **X** achiziționează materii prime la prețul de 200000 lei, rabat 4%, remisă 5%, scont de decontare 3%, TVA 19%.

Determinarea netului comercial, financiar şi de plată presupune calcule în cascadă (în sensul că procentul de reducere se aplică de fiecare dată asupra netului anterior iar TVA asupra ultimului net.

În cazul exemplului anterior se vor realiza următoarele calcule: (reducerile sunt consemnate în factură).

| | |
|---|---|
| - Valoarea materii prime | 200000 lei |
| - Rabat (4% x 200000) | 8000 lei |
| - Remisa (5% x 192000) | 9600 lei |
| - Net comercial (200000 – 17600) | 182400 lei |
| - Scont de decont (3% x 182400) | 5472 lei |
| - Net financiar (182400 – 5472) | 176928 lei |
| - TVA (19% x 176928) | 33616 lei |
| - Net de plată | 210544 lei |

Înregistrările în contabilitate vor fi:

a) La clienți:

- recepția materiilor prime:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 216016 |
| 301 | | | 182400 |
| 4426 | | | 33616 |

- plata furnizorului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 216016 |
| | | 5121 | 210544 |
| | | 767 | 5472 |

b) La furnizor:

- întocmire factură:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 216016 |
| | | 701 | 182400 |
| | | 4427 | 33616 |

- încasare clienți:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 | 216016 |
| 5121 | | | 210544 |
| 667 | | | 5472 |



Scanned with OKEN Scanner

Notă:

Dacă scontul nu a fost evidențiat în factura inițială ci ar fi fost acordat ulterior, înregistrările ar fi fost:

a) La furnizor:

- facturarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 217056 |
| | | 701 | 182400 |
| | | 4427 | 34656 |

- evidențierea TVA aferent scontului prin întocmirea unei facturi de regularizare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | 4427 | 1040 |
| | | | (5472 x 19%) |

- încasarea:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 | 216016 |
| 5121 | | | 210544 |
| 667 | | | 5472 |

b) La client:

- recepția:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 217056 |
| 301 | | | 182400 |
| 4426 | | | 34656 |

- evidențierea TVA aferent scontului în baza facturii de regularizare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4426 | = | 401 | 1040 |

- plata furnizori:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 216016 |
| | | 512 | 210544 |
| | | 767 | 5472 |

2. ***Factura inițială*** prezintă următoarele informații:

| | |
|---|---|
| - Materiale consumabile | 50000 lei |
| - Scont 4% | 2000 lei |
| - Net financiar | 48000 lei |
| - TVA (19% x 48000) | 9120 lei |
| - Net de plată | 57120 lei |

În contabilitate se vor înregistra următoarele operații:



Scanned with OKEN Scanner

a) La cumpărător (clientul):
- primirea materialelor consumabile:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 59120 |
| 302 | | | 50000 |
| 4426 | | | 9120 |

- plata facturii înainte de termen:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 59120 |
| | | 5121 | 57120 |
| | | 767 | 2000 |

b) La furnizor:
- facturarea materialelor consumabile:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 59500 |
| | | 707 | 50000 |
| | | 4427 | 9500 |

- regularizare TVA scont:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | 4427 | 380 |

- încasare clienți:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 | 59120 |
| 5121 | | | 57120 |
| 667 | | | 2000 |

***3. Factura ulterioară*** cuprinde:

| | |
|---|---|
| - Materiale consumabile | 50000 lei |
| - Rabat 10% (10% x 50000) | 5000 lei |
| - Remisa 20% (20% x 45000) | 9000 lei |
| - Reducere comercială primită | 14000 lei |
| - Scont aferent reducerii comerciale (14000 x 4%) | 1960 lei |
| - Net financiar (14000 – 1960) | 12040 lei |
| -TVA (19% x 12040) | 2288 lei |
| - Net de reducere total | 14328 lei |

În contabilitate se vor face înregistrările:
a) *La cumpărător*:
- primirea facturii de reducere:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 401 | 16288 |
| 302 | | | 14000 |
| 4426 | | | 2288 |



Scanned with OKEN Scanner

- decontarea reducerii de preț:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 16288 |
| | | 5121 | 14328 |
| | | 767 | 1960 |

sau

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 | = | % | 16288 |
| | | 609 | 14000 |
| | | 4426 | 2288 |

b) La furnizor:

- facturarea reducerii de preț:

| | | | |
|---|---|---|---|
| 4111 | = | % | 16288 |
| | | 707 | 14000 |
| | | 4427 | 2288 |

- decontarea reducerii de preț:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 | 16288 |
| 5121 | | | 14000 |
| 667 | | | 2288 |

sau

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 | 16288 |
| 709 | | | 14000 |
| 4427 | | | 2288 |

## 6.4. Implicații fiscale ale reducerilor financiare acordate la decontarea creanțelor și datoriilor

***Reducerile financiare*** constituie o categorie aparte de reduceri de preț, îmbrăcând forma *sconturilor*, adică a *reducerilor acordate de furnizor clienților, pentru plata înainte sau la scadența datoriilor.*

Reducerile cu caracter *financiar* se prezintă sub forma *sconturilor de decontare* și constă în reducerile acordate clienților, care își achită datoriile în cadrul sau înaintea termenului normal de exigibilitate.

*Sconturile de decontare* se înregistrează în contabilitate astfel:



Scanned with OKEN Scanner

- ca o *cheltuială financiară* în contabilitatea furnizorului;
- ca un *venit financiar* în contabilitatea clientului.

Această modalitate de reflectare evidențiază faptul că:

- *furnizorul* care a acordat reducerea, *înregistrează o cheltuială*, dar încasează creanța față de clienți, mai devreme, scontul de decontare acordat de furnizor, reprezentând pentru acesta *costul financiar al încasării creanțelor în avans;*

- *clientul* beneficiază de o reducere, întrucât plătește înainte ca angajamentul său financiar să fie scadent, înregistrând un *venit,* deoarece plata s-a făcut înainte ca angajamentul să fi ajuns la scadență, scontul de decontare reprezentând pentru el *randamentul financiar al plasării eficiente a fondurilor.*

Indiferent de momentul acordării, sunt considerate *cheltuieli financiare la furnizor şi venituri financiare la cumpărător.* Pentru evidențierea în contabilitatea furnizorului, se va utiliza contul **667 „Cheltuieli privind sconturile acordate",** iar în contabilitatea clienților, se va folosi contul **767 „Venituri din sconturi obținute".**

**Exemplu:**

Pentru achitarea înainte de termen a datoriei față de furnizorul A, societatea B, beneficiază de un scot de 10% din valoarea datoriei în sumă de 20.000 lei.

Societate Comercială A (furnizorul)

- acordare scont (la încasare):

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 4111 „Clienți" | 20.000 |
| 5121 „Conturi la bănci în lei" | | | 18.000 |
| 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate" | | | 2.000 |

Societatea Comercială B (cumpărătorul sau clientul)

- primire scont (la achitare):

| | | | |
|---|---|---|---|
| 401 „Furnizori" | = | % | 20.000 |
| | | 5121 „Conturi la bănci în lei" | 18.000 |
| | | 767 „Venituri din sconturi obținute" | 2.000 |



Scanned with OKEN Scanner

## 6.5. Înregistrarea în contabilitatea furnizorilor şi clienţilor a diferenţelor constatate la recepţia bunurilor

Relaţiile comerciale dintre furnizor şi cumpărător conduc, în unele cazuri la diferenţe în minus sau în plus, constatate cu ocazia recepţiei de către cumpărător a bunurilor primite de la furnizor.

### *6.5.1. Contabilizarea diferenţelor constatate în minus*

Diferenţele constatate în minus pot proveni din vina furnizorului, a cărăuşului, a delegatului cumpărătorului, sau pot avea cauze necunoscute.

***a) Contabilizarea diferenţelor în minus din vina furnizorului.***

**Exemplu:**

Furnizorul „A" livrează clientului „B" pe propria răspundere marfă în valoare de 1.000 lei + TVA 19%. Cu ocazia recepţiei faptice comisia de recepţie constată un minus la marfa livrată de către furnizor în sumă de 100 lei.

Înregistrările efectuate în contabilitatea clientului, respectiv a furnizorului sunt următoarele:

*- În contabilitatea clientului:*

- achiziţia de marfă, cu evidenţierea diferenţei în minus:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 1.190 |
| **371** „Mărfuri" | | | 900 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 190 |
| **461** „Debitori diverşi" | | | 100 |

- în urma informării furnizorului, acesta emite o factură de stornare, pentru diferenţa constatată în minus:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | -119 |
| **461** „Debitori diverşi” | | | -100 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | -19 |

sau:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **461** „Debitori diverşi” | 100 |
| **4426** „TVA deductibilă” | = | **401** „Furnizori” | -19 |

- achitarea furnizorului, din contul curent (diferența dintre cele două facturi):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 1.071 |

- *În contabilitatea furnizorului:*
- livrarea mărfurilor pe bază de factură:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | % | 1.190 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri” | 1.000 |
| | | **4427** „TVA colectată” | 100 |

- emiterea facturii de stornare, pentru diferența constatată la recepție de către client:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | % | -119 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri” | -100 |
| | | **4427** „TVA colectată” | -19 |

sau:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6588** „Alte cheltuieli de exploatare" | = | **4111** „Clienți" | 100 |
| **4111** „Clienți" | = | **4427** „TVA colectată" | -19 |

- încasarea clientului la nivelul diferenței dintre cele două facturi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **4111** „Clienți" | 1.071 |

***b) Contabilizarea diferențelor în minus din vina cărăușului.***

În acest caz, înregistrările în contabilitate sunt similare cu cele din cazul în care vina aparține furnizorului, cu diferența că aceste minusuri se vor reține din valoarea transportului, iar în situația în care valoarea prejudiciului depășește valoarea transportului paguba va fi înregistrată ca o creanță față de cărăuș urmând ca ulterior să fie încasată.

**Exemplu:**

Furnizorul „A" livrează clientului „B" materii prime în valoare de 8.000 lei + TVA19%. Cu ocazia recepției faptice comisia constată bunuri degradate din cauza cărăușului în valoare de 1.000 lei. Cărăușul facturează clientului „B" servicii de transport în valoare de 2.500 lei + TVA 19%.

Înregistrările efectuate în contabilitatea furnizorului sunt normale nefiind afectate de valoarea bunurilor constatate ca fiind degradate în timpul transportului:

- livrarea mărfurilor pe bază de factură:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 9.520 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri" | 8.000 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 1.520 |



Scanned with OKEN Scanner

- încasarea clientului la valoarea integrală a facturii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **4111** „Clienți" | 9.520 |

- *În contabilitatea clientului:*
- achiziția de materii prime, cu evidențierea diferenței în minus:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 9.520 |
| **301** „Materii prime" | | | 7.000 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 1.520 |
| **461** „Debitori diverşi" | | | 1.000 |

- achitarea facturii furnizorului, din contul curent:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 9.520 |

- înregistrarea facturii de transport:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 2.975 |
| **301** „Materii prime" | | | 2.500 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 475 |

- achitarea facturii de transport, cu reținerea contravalorii bunurilor degradate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | % | 2.975 |
| | | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 1.975 |
| | | **461** „Debitori diverşi" | 1.000 |

- *În contabilitatea cărăuşului:*
- înregistrarea emiterii facturii de transport:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 2.975 |
| | | **704** „Venituri din lucrări executate și servicii prestate" | 2.500 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 475 |

- încasarea clientului la nivelul facturii mai puțin valoarea bunurilor degradate în timpul transportului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **4111** „Clienți" | 2.975 |
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | | | 1.975 |
| **6588** „Alte cheltuieli de exploatare" | | | 1.000 |

***c) Contabilizarea diferențelor în minus din vina delegatului cumpărătorului.***

Atunci când cumpărătorul trimite un delegat, pentru ridicarea bunurilor de la furnizor și acesta semnează, pentru preluarea acestora pe documentele de expediție și însoțire a mărfurilor, astfel delegatul va răspunde de integritatea mărfurilor preluate.

Dacă la recepție se constată diferențe în minus, acestea vor fi reflectate ca o creanță față de delegat, urmând a fi încasată de la acesta. În acest caz, înregistrările sunt diferite doar în contabilitatea cumpărătorului.

**Exemplu:**

Furnizorul „A" livrează mărfuri clientului „B" în valoare de 4.000 lei + TVA 19%. Pentru ridicarea mărfurilor este delegat un angajat al clientului, care semnează și acceptă factura furnizorului. Cu ocazia recepției se constată un minus de marfă în valoare de 200 lei.

- *Înregistrări efectuate în contabilitatea cumpărătorului:*

- recepția mărfurilor cu evidențierea diferenței, ca și creanță, față de delegat:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 4.760 |
| **371** „Mărfuri” | | | 3.800 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | 760 |
| **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul” | | | 200 |

- evidențierea TVA colectată, care urmează a fi încasată de la salariat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul” | = | **4427** „TVA colectată” | 38 |

- încasarea creanței de la salariat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei” | = | **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul” | 238 |

- achitarea furnizorului din contul curent la valoarea integrală a facturii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 4.760 |

*Înregistrarea în contabilitate, în situația în care inițial nu se cunoaşte persoana vinovată:*

- achiziția mărfurilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 4.760 |
| **371** „Mărfuri” | | | 3.800 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | 760 |
| **473** „Decontări din operații în curs de clarificare” | | | 200 |



Scanned with OKEN Scanner

- se descoperă faptul că salariatul este vinovat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4282** „Alte creanțe în” legătură cu personalul” | = | % | 238 |
| | | **473** „Decontări din operații în curs de clarificare” | 200 |
| | | **4427** „TVA colectată” | 38 |

- reținerea minusului constatat pe statul de salarii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **421** „Personal – salarii datorate” | = | **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul” | 238 |

***d)Contabilizarea diferențelor în minus, constatate în urma furturilor produse prin efracție:***

În anumite situații, pot apărea diferențe în minus la mărfuri, ca urmare a unor prejudicii cauzate prin efracție (furt), vinovații fiind necunoscuți în momentul producerii efracției.

**Exemplu:**

O unitate de vânzare cu amănuntul, constată că în cursul nopții, în incinta unității s-a pătruns prin efracție, dispărând mai multe bunuri. În urma efectuării inventarierii bunurilor din magazin se constată marfă lipsă din gestiune în valoare la preț de vânzare de 5.500 lei. Valoarea la preț de achiziție fără TVA, a mărfurilor lipsă din gestiune este de 3.500 lei.

*Inițial nu se cunosc autorii furtului.*

- evidențierea minusului de marfă din gestiune cu autori necunoscuți:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **371** „Mărfuri” | 5.500 |
| **378** „Diferențe de preț la mărfuri” | | | 1.122 |
| **4428** „TVA neexigibilă” | | | 878 |
| **473** „Decontări din operații în curs de clarificare” | | | 3.500 |



Scanned with OKEN Scanner

- se descoperă ulterior autorii furtului prin efracție:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **461** „Debitori diverşi" | = | % | 5.500 |
| | | **473** „Decontări din operații în curs de clarificare" | 3.500 |
| | | **7588** „Alte venituri din exploatare" | 1.122 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 878 |

x

- încasarea prin casierie a creanței:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei" | = | **461** „Debitori diverşi" | 5.500 |

x

Dacă autorii prejudiciului rămân necunoscuți sau sunt insolvabili, neîncasându-se până la expirarea termenului de prescripție extinctivă (3 ani), valoarea prejudiciului se va trece pe pierderi din creanțe şi debitori diverşi:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **654** „Pierderi din creanțe şi debitori diverşi" | = | **461** „Debitori diverşi" | 5.500 |

x

şi concomitent:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **8034** „Debitori scoşi din activ urmăriți în continuare" | = | | 5.500 |

x

În situația în care autorii devin solvabili, sau sunt descoperiți, fiind solvabili, după termenul de prescripție, valoarea recuperată a prejudiciului se înregistrează la venituri:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **5311** „Casa în lei" | = | **7588** „Alte venituri din exploatare" | 5.500 |
| | x | | |
| şi concomitent: | | | |
| | x | | |
| | = | **8034** „Debitori scoşi din activ urmăriți în continuare" | 5.500 |
| | x | | |

## *6.5.2. Contabilizarea diferențelor constatate în plus*

În cadrul tranzacțiilor comerciale, se întâlnesc situații, când la recepția mărfurilor se constată plusuri valorice provenite din cantități suplimentare expediate de către furnizor, față de cele evidențiate în documentele de livrare.

În acest caz, apar două situații posibile:

*a) Dacă beneficiarul acceptă, cantitatea de marfă expediată în plus,* aceasta se va înregistra ca intrare în gestiune, fiind avizat în scris furnizorul despre acceptul său, urmând ca acesta să întocmească o factură suplimentară.

**Exemplu:**

Furnizorul „A" livrează mărfuri pe bază de factură, clientului „B" în valoare de 3.000 lei + TVA 19%. La recepția mărfurilor de către client se constată o cantitate suplimentară față de cantitatea înscrisă în factură, în valoare de 500 lei + TVA 19%. Clientul decide să accepte plusul comunicând acest lucru furnizorului. Pentru diferența constatată în plus la recepție, furnizorul întocmește factură şi o transmite clientului.

- *Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului:*
- înregistrarea recepției conform facturii primite de la furnizor:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 3.570 |
| **371** „Mărfuri” | | | 3.000 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | 570 |

- evidențierea plusului de marfă, constatat și acceptat cu ocazia recepției, pentru care se așteaptă factură de la furnizor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **408** „Furnizori – facturi | 595 |
| **371** „Mărfuri” | | nesosite” | 500 |
| **4428** „TVA neexigibilă” | | | 95 |

- primirea facturii pentru diferența de cantitate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **408** „Furnizori – facturi nesosite” | = | **401** „Furnizori” | 595 |
| **4426** „TVA deductibilă” | = | **4428** „TVA neexigibilă” | 95 |

- plata prin cont a furnizorului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 4.165 |

*- Înregistrări în contabilitatea furnizorului:*

- emiterea facturii inițiale și livrarea mărfurilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți” | = | % | 3.570 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri” | 3.000 |
| | | **4427** „TVA colectată” | 570 |

- emiterea facturii pentru diferența constatată la recepție și acceptată de către client:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 595 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri" | 500 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 95 |

- încasarea clientului prin contul curent:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | **4111** „Clienți" | 4.165 |

*b) În situația în care beneficiarul nu este interesat de acceptarea integrală a plusului constatat la recepție,* acesta va anunța furnizorul de refuzul său, iar mărfurile neacceptate, vor fi evidențiate în debitul contului în afara bilanțului **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**, urmând ca acestea să fie preluate de furnizor, sau returnate de beneficiar, conform înțelegerii dintre aceştia.

În continuare sunt prezentate înregistrările în contabilitatea cumpărătorului pentru exemplul prezentat la litera *a)* în situația în care beneficiarul nu acceptă diferența constatată la recepția mărfurilor.

*În contabilitatea cumpărătorului:*

- evidențierea bunurilor acceptate, conform facturii primite de la furnizor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 3.570 |
| **371** „Mărfuri" | | | 3.000 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 570 |

- plata furnizorului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 3.570 |



Scanned with OKEN Scanner

- evidențierea bunurilor constatate în plus față de factură și neacceptate, preluate în custodie:

| | | |
|---|---|---|
| x | | x |
| **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie” | = | 500 |
| x | | x |

- returnarea bunurilor refuzate, păstrate în custodie:

| | | |
|---|---|---|
| x | | x |
| | = | **8033** „Valori materiale primite în păstrare sau custodie” 500 |
| x | | x |

### *6.5.3. Contabilizarea diferențelor din erori de calcul*

Diferențele constatate, ca urmare a unor *erori de calcul,* descoperite de cumpărător în documentele de livrare întocmite de furnizor se vor soluționa astfel:

- cumpărătorul va înregistra valoarea reală a bunurilor, conform calculului efectuat corect;
- va anunța în scris furnizorul de erorile constatate;
- va achita furnizorul la nivelul calculelor corecte.

**Exemplu:**

Furnizorul „A” livrează clientului „B” marfă în valoare de 6.000 lei + TVA 19%, valoarea fiind stabilită conform contractului încheiat între părți. Datorită unor erori de calcul factura care însoțește marfa are înscrisă o valoare de 6.200 lei + TVA 19%. La recepția mărfurilor, clientul constatând greșeala, refuză factura și o retrimite furnizorului pentru întocmirea ei corectă.

- *Înregistrări în contabilitatea cumpărătorului:*

- recepționarea mărfurilor primite cu factura eronată, la valoarea lor corectă:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| % | = | **408** „Furnizori – facturi nesosite" | 7.140 |
| **371** „Mărfuri" | | | 6.000 |
| **4428** „TVA neexigibilă" | | | 1.140 |

x

- primirea facturii corect întocmite:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **408** „Furnizori – facturi nesosite" | = | **401** „Furnizori" | 7.140 |
| **4426** „TVA deductibilă" | = | **4428** „TVA neexigibilă" | 1.140 |

x

- *Înregistrări în contabilitatea furnizorului:*

- întocmirea facturii inițiale (eronată):

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4111** „Clienți" | = | % | 7.378 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri" | 6.200 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 1.178 |

x

- stornarea facturii întocmite eronat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4111** „Clienți" | = | % | -7.378 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri" | -6.200 |
| | | **4427** „TVA colectată" | -1.178 |

x

- emiterea facturii corecte:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4111** „Clienți" | = | % | 7.140 |
| | | **707** „Venituri din vânzări de mărfuri" | 6.000 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 1.140 |

x



Scanned with OKEN Scanner

## 6.6. Contabilitatea şi fiscalitatea asocierilor în participaţie

*Participaţiile* reprezintă forme de asociere a două sau mai multe entităţi economice pe o perioadă determinată în vederea atingerii unui scop, fără a face parte dintr-un grup sau fără să fie nevoie să constituie o entitate economică separată.

Organizarea contabilităţii în participaţie se poate organiza în cadrul uneia dintre entităţi care va ţine o evidenţă distinctă, sau evidenţele se pot conduce în comun, urmând ca la sfârşitul lunii între unităţile coparticipante să se desfăşoare operaţiunile de decontare cu privire la:

- încasări, plăţi, restituiri de sume;
- transferul amortizării în funcţie de proprietarul imobilizărilor şi utilizatorul acestora;
- transferul veniturilor şi a cheltuielilor.

La sfârşitul perioadei contabile rezultatele financiare se împart între participanţi în funcţie de cota de participare la asociere.

**Exemplu:**

Societăţile comerciale „A" şi „B", încheie un contract de asociere în participaţie, în scopul realizării unei activităţi de producţie, în următoarele condiţii:

- Contabilitatea asocierii se va ţine de societatea „A";
- Amortizarea utilajelor puse la dispoziţie de către societatea „B" se va transmite societăţii „A" în baza unui decont lunar;
- Cota de participare la profit sau pierdere a celor două societăţi este de 50% pentru societatea „A" , 50% pentru societatea „B".

După prima lună de activitate a asocierii situaţia se prezintă astfel:

- S-au înregistrat cheltuieli în valoare de 6.000 lei, astfel:
  - Cheltuieli cu materiile prime: 2.000 lei;
  - Cheltuieli cu materialele auxiliare : 130 lei;
  - Cheltuieli cu salariile personalului : 2.500 lei;
  - Contribuţii sociale, pentru salariile personalului: 720 lei;



Scanned with OKEN Scanner

- Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor: 650 lei, din care 500 lei, amortizarea utilajelor transmisă prin decont de către societatea „B".

- S-au obținut venituri din vânzarea produselor finite în valoare de 8.000 lei;

***-Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea asocierii de către societatea „A":***

- înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime și materialele auxiliare:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **601** „Cheltuieli cu materiile prime" | = | **301** „Materii prime" | 2.000 |
| **6021** „Cheltuieli cu materialele auxiliare" | = | **3021** „Materiale auxiliare" | 130 |

- înregistrarea salariilor și a contribuțiilor sociale:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **641** „Cheltuieli cu salariile personalului" | = | **421** „Personal – salarii datorate" | 2.500 |
| **645** „Chelt.cu asigurările și protecția socială" | = | **43** „Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate" | 720 |

- cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor societății „A":

| | | | |
|---|---|---|---|
| **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările" | = | **281** „Amortizări privind imobilizările corporale" | 150 |

- preluarea prin decont a cotei părți a cheltuielilor cu amortizarea de la societatea „B":



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările" | = | **458** „Decontări din operații în participație" | 500 |

- înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 9.520 |
| | | **701** „Venituri din vânzarea produselor finite" | 8.000 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 1.520 |

Se transmit prin decont către societatea „B" veniturile şi cheltuielile rezultate din asociere, conform contractului (50%):

- transmiterea veniturilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **701** „Venituri din vânzarea produselor finite" | = | **458** „Decontări din operații în participație" | 4.000 |

- transmiterea cheltuielilor:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **458** „Decontări din operații în participație" | = | % | 2.750 |
| | | **601** „Cheltuieli cu materiile prime" | 1.000 |
| | | **6021** „Cheltuieli cu materialele auxiliare" | 65 |
| | | **641** „Cheltuieli cu salariile personalului" | 1.250 |
| | | **645** „Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială" | 360 |
| | | **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările" | 75 |



Scanned with OKEN Scanner

- virarea către societatea „B" a rezultatelor asocierii (profit) şi a cotei părţi a cheltuielilor de amortizare a utilajelor de la societatea „B" (1.250 + 500 lei):

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **458** „Decontări din operaţii în participaţie" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 1.750 |

x

***-Înregistrarea operaţiunilor în contabilitatea societăţii „B":***

- cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor societăţii „B":

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările" | = | **281** „Amortizări privind imobilizările corporale" | 1.000 |

x

- transmiterea prin decont a cotei părţi a cheltuielilor cu amortizarea ce revine societăţii „A":

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **458** „Decontări din operaţii în participaţie" | = | **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările" | 500 |

x

- preluarea veniturilor conform decontului:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **458** „Decontări din operaţii în participaţie" | = | **701** „Venituri din vânzarea produselor finite" | 4.000 |

x

- preluarea cheltuielilor:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **458** „Decontări din operaţii în participaţie" | 2.750 |
| **601** „Cheltuieli cu materiile prime" | | | 1.000 |



Scanned with OKEN Scanner

| | | |
|---|---|---|
| **6021** „Cheltuieli cu materialele auxiliare” | | 65 |
| **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” | | 1.250 |
| **645** „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială” | | 360 |
| **681** „Cheltuieli de exploatare privind amortizările” | | 75 |

x

- încasarea prin cont a sumei cuvenită din asociere:

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei” | = | **458** „Decontări din operații în participație” | 1.750 |

x



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 7

# CONTABILITATEA DECONTĂRILOR CU PERSONALUL ŞI ASIGURĂRILE SOCIALE ÎNTRE STANDARDE, DIRECTIVE ŞI REGLEMENTĂRI*)

## 7.1. Definiţii privind impozitele, taxele şi contribuţiile entităţilor la bugetul general consolidat

În cadrul economiei naţionale *impozitele, taxele şi contribuţiile* au drept scop asigurarea finanţării sectorului public prin multiple *prelevări,* constituind mobilul intervenţiei în economie a autorităţii publice în vederea corectării fluctuaţiilor ciclurilor economice caracteristice economiei de piaţă.

*Prelevările fiscale* au drept scop îndeplinirea funcţiilor statului, dar şi satisfacerea nevoilor publice sau colective prin intermediul impozitelor şi taxelor percepute de bugetul public precum şi a contribuţiilor mobilizate pentru constituirea anumitor fonduri cu destinaţie specială.

Procesul de prelevare a resurselor băneşti se realizează de către stat de la persoane fizice şi juridice (contribuabili) şi se distribuie în folosul unei diversităţi de beneficiari: indivizi, instituţii, entităţi, sectoare ale economiei, zone, regiuni etc. Prelevările fiscale presupun transferuri de valoare fără echivalent direct şi imediat, ca urmare a voinţei unice a statului având drept scop satisfacerea nevoilor publice.

Prelevările fiscale îmbracă forma: *impozitelor, taxelor, contribuţiilor.*

**Impozitul** reprezintă acea formă de prelevare obligatorie la dispoziţia statului, fără contraprestaţie directă şi cu titlu nerambursabil a unei părţi din veniturile sau averile persoanelor fizice şi juridice în

*) Aspectele de natură fiscală prezentate în acest capitol au la bază reglementările în vigoare la data elaborării lucrării.



Scanned with OKEN Scanner

vederea formării resurselor băneşti destinate acoperirii unor necesităţi publice.

**Taxele** reprezintă diverse tipuri de prelevări fiscale, respectiv echivalentul bănesc al unor operaţiuni de natură economică, financiară, monetară etc. ce presupun o contraprestaţie (contraserviciu) din partea instituţiilor sau autorităţilor care le percep.

**Contribuţiile** sunt reprezentate prin valorile (sumele) prelevate din veniturile persoanelor fizice sau juridice la diverse bugete în vederea acoperirii unor riscuri susceptibile a reduce capacitatea de câştig în viitor.

În economiile contemporane rolul impozitelor, taxelor şi a contribuţiilor se manifestă atât în plan economic cât şi social.

*În plan economic* prin intermediul impozitelor, taxelor şi contribuţiilor se urmăreşte stimularea sau frânarea producţiei, investiţiilor şi consumului, respectiv corectarea unor dezechilibre din economie, inclusiv favorizarea sau restricţionarea relaţiilor cu străinătatea.

*În plan social* impozitele, taxele şi contribuţiile constituie un important instrument de redistribuire a produsului intern brut între diverse categorii sociale urmărindu-se: asigurarea unui nivel de trai acceptabil pentru toţi cetăţenii şi nu în ultimul rând influenţarea comportamentului economico-social al contribuabililor.

## 7.2. Contabilitatea şi fiscalitatea decontărilor cu personalul

*Decontările cu personalul* intră sub incidenţa raportului dintre contabilitate şi fiscalitatea entităţii odată cu:

- determinarea veniturilor din salarii;
- calculul impozitului pe salarii;
- determinarea obligaţiilor sociale şi a contribuţiilor speciale în funcţie de veniturile salariale.



Scanned with OKEN Scanner

## *7.2.1. Veniturile din salarii*

*Veniturile din salarii* sunt reprezentate de totalitatea avantajelor (câştigurilor) în bani sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă indiferent de forma sub care acestea se obţin sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă*).

Se cuprind în *veniturile salariale:*

a) S*alariile de bază* (încadrare). Se stabilesc prin negocieri colective sau individuale între patronat şi salariaţi sau reprezentanţi ai acestora.

De la 1 ianuarie 2009 salariul de bază minim brut pe ţară este de 600 lei (H.G. 1.051/10.09.2008 pentru stabilirea salariului minim brut pe ţară**) iar salariul minim brut negociat prin contractul colectiv de muncă la nivel naţional pe anii 2007-2011, este de 540 lei, pentru un program complet de lucru de 170 ore.

b) S*porurile* se acordă pentru:

- vechime în muncă progresiv, respectiv: 5% pentru 3 ani vechime, ajungând la 25% peste 20 de ani vechime;
- condiţii deosebite de muncă: grele,periculoase, în procent de 10% din salariul de bază;
- pentru orele suplimentare şi pentru orele lucrate în zilele de repaus săptămânal sau în zilele de sărbători legale (fără a fi compensate cu timp liber corespunzător): 100% din salariul de bază;
- pentru lucrul în timpul nopţii: 25% din salariul de bază;
- pentru exercitarea unei funcţii suplimentare se acordă un spor de până la 50% din salariul de bază;
- pentru folosirea unei limbi străine, care nu este cuprinsă în obligaţiile postului (contract colectiv de muncă la nivel naţional nr. 2895/29.11.2006)

---

*) Art. 55, alin. 1, Codul Fiscal Actualizat

**) Publicată în M.O. nr. 649/12.09.2008, Partea I



Scanned with OKEN Scanner

c) A*daosurile la salariul de bază.* Sunt reprezentate prin:

- adaosul de acord;
- premiile acordate din fondul de premiere calculate în procent de minim 1,5% din fondul de salarii realizat lunar şi cumulat;
- alte adaosuri, convenite la nivelul unităţilor şi instituţiilor

d) R*ecompensele*; *stimulentele şi premiile* de orice fel. Reprezintă suma rezultată din aplicarea unor procente la salariul de bază, ca urmare a creşterii inflaţiei (preţurilor);

e) *Indemnizaţia pentru concediile de odihnă.* Reprezintă media zilnică a drepturilor salariale din ultimele trei luni anterioare celei în care s-a efectuat concediul, multiplicat cu numărul de zile de concediu şi plătit de către angajator cu cel mult cinci zile lucrătoare înainte de plecarea în concediu. Indemnizaţia nu poate fi mai mică decât salariul de bază, indemnizaţiile şi sporurile cu caracter permanent cuvenite pentru perioada respectivă. Concediul de odihnă se solicită de către angajat cu cel puţin 60 de zile anterioare efectuării acestuia, iar efectuarea lui se realizează în urma unei *programări colective sau individuale* stabilite de angajator cu consultarea sindicatului sau conducerii entităţii.

*Durata minimă* a concediului de odihnă anual este de 21 de zile lucrătoare şi se acordă proporţional cu activitatea prestată într-un an calendaristic, iar plata lui este garantată tuturor salariaţilor. Salariaţii care lucrează în condiţii grele, periculoase sau vătămătoare, nevăzătorii, alte persoane cu handicap şi tinerii în vârstă până la 18 ani beneficiază de un concediu de odihnă suplimentar de cel puţin trei zile lucrătoare*). Concediul de odihnă trebuie efectuat de către fiecare salariat în anul calendaristic respectiv după programa stabilită de către angajator astfel încât fiecare salariat să efectueze cel puţin *15 zile* lucrătoare consecutive neîntrerupt. Efectuarea concediului de odihnă în anul următor este permisă numai în cazurile expres prevăzute de lege sau în cazurile prevăzute în contractul colectiv de muncă.

Potrivit Codului Muncii art.139-148, modificat şi completat prin OUG 65/2005, drepturile salariale luate în calcul includ *salariul de bază* la care se adaugă *indemnizaţiile şi sporurile cu caracter permanent* prevăzute prin contractul individual de muncă.

---

*) Codul Muncii 2006, Editura Meteor Press, Bucureşi, 2006, p. 55



Scanned with OKEN Scanner

În cazul unor evenimente familiale deosebite, salariații au dreptul la zile libere plătite, conform prevederilor din contractul colectiv/individual de muncă, care nu se includ în durata concediului de odihnă.

*Evenimentele deosebite* de familie pentru care se acordă *concediu plătit*, conform contactului colectiv de muncă la nivel național, sunt:

- căsătoria salariatului – 5 zile;
- căsătoria unui copil – 2 zile;
- naşterea unui copil – 5 zile plus 10 zile dacă a urmat un curs de puericultură;
- decesul soțului, copilului, părinților, socrilor – 3 zile;
- decesul bunicilor, fraților, surorilor – 1 zi;
- donatorii de sânge – conform legii;
- la schimbarea locului de muncă în cadrul aceleaşi entități, cu mutarea domiciliului în altă localitate – 5 zile

f) *Indemnizațiile aferente concediilor pentru formare profesională.* Se acordă la cererea angajatului cu cel puțin o lună înainte de efectuarea acesteia, iar durata aferentă acestora nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual, ci dimpotrivă, este asimilată unei perioade de muncă efective. Concediile pentru formare profesională se pot acorda cu plată sau fără plată. Cele fără plată se acordă la inițiativa angajatului. În cazul salariaților care nu au beneficiat de astfel de concedii pe cheltuiala entității au dreptul la acesta, pe o durată de până la 10 zile lucrătoare sau 80 de ore. Indemnizația de concediu se stabileşte identic cu cea cuvenită pentru concediul de odihnă.

g) *Indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă plătite* (condiționate de plata contribuției de 0,85%). Se acordă pentru concedii şi indemnizații într-un stagiu minim de cotizare de o lună realizată în ultimele 12 luni anterioare celei pentru care se acordă concediul medical*) sau nu, din fondul de salarii brut realizat conform timpului efectiv lucrat.

---

*) Legea nr. 399/2006 pentru aprobarea OUG nr. 158/2005 privind concediile şi indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în M.O. nr. 901/06.11.2006, art.7



Scanned with OKEN Scanner

Pe durata *întreruperii temporare* a activității angajatorului, salariații beneficiază de o indemnizație plătită din fondul de salarii, ce nu poate fi mai mică de 75% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat. Pe durata întreruperii temporare, salariații se vor afla la dispoziția angajatorului, acesta având oricând posibilitatea să reînceapă activitatea.

h) *Participarea salariaților la profit.* Se acordă ca prime din profitul net realizat de societățile comerciale și companiile naționale.

i) *Alte drepturi de personal* neincluse în categoria celor salariale și care *nu sunt impozabile*[*)]:

- *tichete de masă* și drepturi de hrană acordate salariaților de către angajator, în conformitate cu legislația în vigoare;
- *tichete de creșă* acordate conform legii[**)] (L. 343/2006);
- *ajutoare sociale*: ajutoarele de înmormântare, naștere, boli grave și incurabile, pentru pierderi de produse în gospodăriile proprii ca urmare a unor calamități naturale astfel cum este prevăzut în contractul de muncă;
- *cadourile oferite* de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 Iunie, Crăciunului și a altor sărbători similare precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 Martie.
- *contravaloarea folosinței locuinței de serviciu* sau a locuinței din incinta unității;
- *cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele* puse la dispoziția oficialităților publice a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;
- *contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului de protecție, a medicamentelor și a materialelor igienico-sanitare, etc.*

*Avantajele în bani sau în natură* sunt considerate a fi orice foloase primite de contribuabil ca urmare a unei relații contractuale.

---

*) HG nr. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, publicată în M.O. nr. 1044/2006

**) Legea nr. 193 privind acordarea tichetelor cadou și a celor de creșă (M.O. nr. 446/2006) și normele metodologice de aplicare a acesteia (M.O. nr. 823/2006) stabilește valoarea unui tichet la 300 lei/lună pentru fiecare copil aflat la creșă.



Scanned with OKEN Scanner

Acestea sunt *impozabile* numai dacă au fost considerate *cheltuieli deductibile* de persoana sau entitatea care le-a acordat.

Pot fi considerate *avantaje în bani şi în natură*:

- diferenţa pozitivă dintre dobânda practicată pe piaţa de credit şi dobânda preferenţială la creditul acordat contribuabilului;
- folosirea unei locuinţe în scop personal;
- acordarea de produse alimentare, lemne de foc, energie electrică, termică etc.;
- folosirea vehiculelor de orice tip din patrimoniul afacerii în scop personal;
- cadouri primite cu diferite ocazii etc.

*Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din salarii* presupune în fapt evidenţierea salariilor brute datorate de entitate personalului.

Pentru personalul încadrat prin contract individual de muncă (cu carte de muncă la întreprindere) înregistrarea se face astfel:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” | = | **421** „Personal - salarii datorate” | |
| | x | | |

Pentru colaboratori (contract sau convenţie de prestări servicii):

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **621** „Cheltuieli cu colaboratorii” | = | **401** „Furnizori” | |
| | x | | |

Veniturile de natura salariilor obţinute de personal reprezintă pentru întreprindere *cheltuieli de exploatare deductibile*, care influenţează rezultatul din exploatare şi în final *profitabilitatea*.

Cu cât cheltuielile cu salariile sunt mai mari în condiţiile menţinerii la acelaşi nivel a veniturilor din celelalte activităţi cu atât profitul întreprinderii va fi mai mic.

Considerăm că între *veniturile salariale şi productivitatea muncii* la nivelul entităţii trebuie să existe un raport *direct proporţional*.

Creşterea productivităţii muncii este calea prin care se asigură creşterea veniturilor salariale fără a fi afectată profitabilitatea entităţii.



Scanned with OKEN Scanner

## 7.2.2. Impozitul pe salarii

*Impozitul pe salarii* reprezintă un impozit direct datorat de persoanele fizice care realizează venituri de natură salarială, şi reţinut de către plătitorii de astfel de venituri, prin *stopaj la sursă.*

Calculul impozitului pe salarii presupune parcurgerea următorilor *paşi:*

*a) Determinarea venitului brut din salarii* ($Vb_s$), prin însumarea tuturor veniturilor realizate de contribuabil (salariat) pe fiecare loc de realizare (unitate):

$$Vb_s = \sum Vr_{contrib.}$$

*b) Calculul venitului net din salarii* (Vns), prin deducerea din venitul brut a următoarelor elemente:

- contribuţia salariaţilor la asigurările sociale (CAS) 10,5%;
- contribuţia salariaţilor la asigurările sociale de sănătate (CASS) 5,5%;
- contribuţia salariaţilor pentru protecţia socială a şomerilor (CPSS) 0,5% din salariul de bază.

*Deducerile personale* reprezintă o sumă neimpozabilă acordată contribuabilului cuprinzând *deducerea personală de bază şi deducerile suplimentare.*

Deducerea personală se acordă pentru persoane fizice care au un venit lunar brut de până la 1000 lei inclusiv astfel:

| Contribuabil | Suma dedusă (lei) |
|---|---|
| Fără persoane în întreţinere | 250 |
| O persoană în întreţinere | 350 |
| 2 persoane în întreţinere | 450 |
| 3 persoane în întreţinere | 550 |
| 4 sau mai multe persoane în întreţinere | 650 |

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare (salarii) cuprinse între 1.001 inclusiv şi 3.000 lei, deducerile personale sunt degresive faţă de cele de mai sus şi se stabilesc prin O.M.E.F.



Scanned with OKEN Scanner

Pentru salariaţii cu venit brut de natură salarială mai mare de 3.000 lei, *nu se acordă deducere personală.*

Potrivit cadrului legislativ din ţara noastră, deducerea personală determinată conform alineatului de mai sus nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate.

Nu sunt considerate persoane aflate în întreţinere (art.56, alin.(7) din Codul Fiscal):

1) persoane fizice care deţin terenuri agricole şi silvice în suprafaţă de peste 10.000m$^2$ în zonele colinare şi de şes şi de peste 20.000 m$^2$ în zonele montane;

2) persoanele fizice care obţin venituri din cultivarea şi valorificarea florilor, legumelor în sere, solarii special destinate acestor scopuri; din cultivarea şi valorificarea arbuştilor, ciupercilor şi pepinierelor viticole şi pomicole indiferent de suprafaţă.

Sistematizat *venitul net din salarii* se determină conform relaţiei:

$$Vns = Vbs - ( CAS + CASS + CPSS ) - \text{Alte reţineri conf. legii}$$

*c ) Determinarea venitului bază de calcul (venitului impozabil)* se face diferit astfel:

- *pentru unitatea la care salariatul are funcţia de bază*, prin scăderea din venitul net a deducerii personale de bază (Dpb) şi a deducerilor personale suplimentare (Dps) a cotizaţiei sindicale (Csind) şi a contribuţiei la fondurile de pensii facultative (Fd.pens fac)*):

$$Vbc = Vns - ( Dpb + Dps) - Csind - Fd.pensfac$$

- *pentru veniturile salariale obţinute în celelalte cazuri (în afara funcţiei de bază),* prin scăderea din venitul brut obţinut a contribuţiilor obligatorii (Cobl) ale salariatului pe fiecare loc de realizare a venitului.

$$Vb = Vbs - Cobl$$

*d ) Determinarea impozitului pe salarii*, se face prin aplicarea cotei unice de 16% asupra venitului lunar bază de calcul:

---

*) Fondurile de pensii facultative nu pot depăşi echivalentul în lei a 400 de Euro anual.



Scanned with OKEN Scanner

*Impsal = Vbc x 16%*

Angajatorii au obligația de a calcula și de a reține prin *stopaj la sursă*, impozitul pe veniturile din salarii, precum și de a-l vira lunar până la data de *25 inclusiv a lunii următoare.*

*Prin derogare* de la dispozițiile legale în vigoare privind termenele de plată, impozitul pe salarii se achită astfel*):

- *trimestrial* până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului de către contribuabilii persoane juridice plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderii, asocieri fără personalitate juridică constituite între persoane fizice și de persoanele fizice care desfășoară activități independente;
- *semestrial* până la data de 25 inclusiv a lunii următoare semestrului de către asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, cu excepția instituțiilor publice.

Fiecare plătitor de venituri salariale are obligația de a declara impozitul reținut, până la termenul de plată a acestuia, la organul fiscal competent prin depunerea *Formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat".*

Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe venituri din salarii pentru fiecare angajat, prin completarea fișei fiscale.

Contribuabilii *pot dispune* asupra destinației unei sume reprezentând *2%* din valoarea totală a impozitului anual stabilit pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii, instituții de cultură, precum și pentru acordarea de burse private potrivit reglementărilor în vigoare.

*Organul fiscal* are obligația de a calcula, reține și vira aceste sume beneficiarilor desemnați de către contribuabili.

În cazul *diferențelor de salarii* care privesc perioade anterioare lunilor în care se plătesc, în cadrul anului fiscal acordate în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive, acestea se defalcă în vederea impunerii, pe lunile la care se referă.

---

*) OG nr. 47/28.08.2007 privind reglementarea unor măsuri financiar – fiscale M.O. nr. 603/31.08.2007



Scanned with OKEN Scanner

În cazul *diferențelor de salarii* care privesc anii anteriori celui în care se plătesc, acordate în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive, recalcularea impozitului se efectuează de plătitorul de venit sau de organul fiscal competent pe baza documentației transmise de plătitorul de venit.

Calculul impozitului pe veniturile din salarii se face pe baza informațiilor cuprinse în fișele fiscale: *FF1 și FF2*, întocmite în trei exemplare de către angajator: un exemplar pentru angajator, unul pentru unitatea fiscală și unul pentru angajat. Fișele fiscale se depun la organul fiscal competent până în *ultima zi a lunii februarie* a anului curent pentru anul fiscal precedent. Modelul și conținutul formularului se aprobă prin ordin al M.F.P.

Contribuabilul poate deduce din veniturile impozabile din salarii, obținute la funcția de bază, cheltuielile efectuate pentru economisire în sistem colectiv pentru domeniul locativ, potrivit prevederilor OUG nr. 99/2006 aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007, în limita unei sume maxime egale cu *300 lei/an.* Obligația acordării acestei deduceri revine organului fiscal competent iar procedura de aplicare se stabilește prin Ordin al Ministrului Economiei și Finanțelor*).

Totodată, orice contribuabil care își desfășoară activitatea în România și care obține venituri sub formă de salarii din străinătate precum și persoanele fizice române care obțin venituri din salarii, ca urmare a activităților desfășurate de misiuni diplomatice și posturile consulare acreditate în România, au obligația de a declara și de a plăti impozit lunar la bugetul general consolidat până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care s-a realizat venitul, direct, sau printr-un reprezentant fiscal, conform cadrului legislativ în vigoare, cu condiția de a oferi organului fiscal competent informații referitoare la data începerii activității de către contribuabil și respectiv a încheierii acesteia în termen de 15 zile de la data producerii evenimentului.

*Neplata impozitului* atrage după sine *majorări de întârziere de 0,1%/zi* conform Codului de procedură fiscală**)

---

*) Art.58^1 din Codul fiscal modificat de pct. 17 al art. I din OUG nr. 106/2007,publicată în M.O. nr. 703/2007

**) OG nr. 92/2003, republicată în M.O. nr. 513/2007



Scanned with OKEN Scanner

*Înregistrarea în contabilitate a impozitului pe salarii* presupune următoarele înregistrări:

a) înregistrarea impozitului pentru persoanele angajate cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată:

| | | |
|---|---|---|
| **421** „Personal – salarii datorate" | = | **444** „Impozitul pe salarii" |

b) înregistrarea impozitului pentru persoane angajate cu convenție civilă (activități temporare):

| | | |
|---|---|---|
| **401** „Furnizori" | = | **444** „Impozitul pe salarii" |

c) virarea impozitului de către angajator la bugetul general consolidat:

| | | |
|---|---|---|
| **444** „Impozitul pe salarii" | = | % |
| | | **5121** „Conturi la bănci în lei" |
| | | **5311** „Casa în lei" |

*Angajatorilor* le revin următoarele *obligații* cu privire la impozitul pe salarii:

- *completarea fișelor fiscale*, prin utilizarea programelor informatice puse la dispoziție de către Ministerul Economiei și Finanțelor, și predarea lor în termen angajaților și organului fiscal;
- *calcularea, reținerea și vărsarea* la bugetul general consolidat a impozitului lunar datorat;
- *determinarea venitului anual impozabil* din salarii, calcularea impozitului aferent și efectuarea regularizărilor;
- *depunerea declarațiilor* privind calcularea și reținerea impozitului pe veniturile din salarii.



Scanned with OKEN Scanner

## *7.3. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea datoriilor și creanțelor față de asigurările și protecția socială (CAS)*

### *7.3.1. Asigurați, cote, bază de calcul, exonerări*

*Entitățile economice* (regii autonome, societăți comerciale, persoane fizice autorizate, instituții publice etc.) din România *au obligația calculării, înregistrării și virării contribuțiilor privind:* ***asigurările sociale, fondul de șomaj, asigurările sociale de sănătate,*** etc., în condițiile și la termenele stabilite prin lege.

În sistemul public sunt *asigurate obligatoriu:*

a) – Persoanele care desfășoară activități pe bază de *contract individual de muncă*, convenții civile încheiate potrivit codului civil;

b) – Persoanele care își desfășoară activitatea în *funcții elective* sau care sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești pe durata mandatului, precum și membrii cooperatori dintr-o organizație a cooperației meșteșugărești ale căror drepturi și obligații sunt asimilate în condițiile Legii nr.19/2000, cu modificările și completările ulterioare, cu persoanele care desfășoară activități pe bază de contract individual de muncă;

c) - Persoanele care beneficiază de *ajutor de șomaj*, ajutor de integrare profesională sau alocație de sprijin din fondul pentru plata ajutorului de șomaj;

d ) – Persoanele care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu *cel puțin cinci salarii medii brute* pe economie și care se află în una din situațiile următoare:

- asociat unic, asociați, acționari sau comanditari;
- administratori sau manageri care au încheiat contract de administrare sau de management;
- membrii ai asociației familiale;
- persoane autorizate să desfășoare activități independente;
- persoane angajate în instituții internaționale dacă nu sunt asigurații acestora;
- proprietari de bunuri și/sau arendași de suprafețe agricole sau forestiere;
- persoane care desfășoară activități agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activități private în domeniul forestier;



Scanned with OKEN Scanner

- membrii ai societăților agricole sau a altor forme de asociere din agricultură;

- persoane care desfăşoară activităţi în unităţi de cult recunoscute potrivit legii şi care nu au încheiat contract individual de muncă;

e) - Persoane care realizează prin cumul venituri brute pe an calendaristic, echivalente cu cel puţin cinci salarii medii brute pe economie şi care se regăsesc în cel puţin două situaţii prevăzute la punctul „ d";

f ) - Persoane care desfăşoară activităţi exclusiv pe bază de *convenţii civile de prestări servicii* şi care realizează un venit brut pe an calendaristic, echivalent cu cel puţin cinci salarii medii brute pe economie.

Angajatorii au obligaţia de a depune lunar *„Declaraţia privind evidenţa nominală a asiguraţilor şi a obligaţiilor de plată către bugetul asigurărilor sociale"*, la Casa Teritorială de Pensii în raza căreia se află sediul angajatorului.

*Contribuţia angajatorilor* la asigurările sociale se stabileşte începând cu 01.02.2009 prin aplicarea asupra bazei de calcul, reprezentată de *venitul brut realizat lunar*, a următoarelor cote*):

- 20,80% pentru condiţii normale de muncă;
- 25,80% pentru condiţii deosebite de muncă;
- 30,80% pentru condiţii speciale de muncă.

*Baza lunară* de calcul a contribuţiei de asigurări sociale, în cazul asiguraţilor o constituie:

- *salariile individuale brute realizate* lunar inclusiv sporurile şi adaosurile reglementate prin lege sau prin contractul colectiv de muncă şi / sau veniturile asiguraţilor;

- *venitul lunar asigurat* prevăzut în declaraţia sau contractul de asigurare care nu poate fi mai mic de o pătrime din salariul mediu brut lunar pe economie.

*Baza lunară* de calcul la care angajatorul datorează contribuţia la asigurările sociale o constituie *fondul total de salarii lunare brute*, realizat de asiguraţii, angajaţi cu contract individual de muncă şi persoanele asimilate acestora.

*) Art. 18, alin. (1) din Legea 19/26.02.2009, M.O. 122/27.02.2009



Scanned with OKEN Scanner

*Nu se datorează contribuția la asigurările sociale* pentru:

- *prestațiile suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat,* inclusiv pentru indemnizațiile acordate în cazul accidentelor de muncă și bolilor profesionale;

- *diurne de deplasare**), *detașare, indemnizațiile de transfer, drepturile de autor*, precum și veniturile obținute în baza unor *convenții civile* sau a unor *contracte de colaborare*;

- *sumele reprezentând participarea salariaților la profit*;

- *indemnizația de ședință pentru consilierii locali și județeni.*

*Prestațiile de asigurări sociale* care se plătesc de angajator asiguraților potrivit dispozițiilor legale în contul asigurărilor sociale se reține de acesta din contribuțiile de asigurări sociale datorate pentru luna respectivă. Dacă totalul acestor prestații depășește suma contribuțiilor datorate de angajator în luna respectivă, se recuperează din contul asigurărilor sociale de la Casa Teritorială de Pensii în raza căreia se află sediul acestuia.

Datorează contribuție la asigurările sociale atât persoanele juridice cât și *persoanele fizice asigurate.*

*Contribuția individuală de asigurări sociale,* datorată de asigurații care desfășoară activități pe bază de contract de muncă sau activități exclusiv pe bază de convenții civile, precum și persoanele care dețin funcții elective pe durata mandatului, se determină, începând cu data de 01.02.2009 prin aplicare cotei de 10,5%, asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv.

Diferența dintre cotele de contribuții la asigurările sociale aprobate anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat și cota de contribuție individuală de asigurări sociale se suportă de către angajator.

Contribuția individuală de asigurări sociale, se reține integral din veniturile ce constituie bază de calcul, precum și atunci când este cazul din indemnizația de asigurări sociale de sănătate.

Contribuția individuală de asigurări sociale, precum și contribuția angajatorului la asigurările sociale, se datorează și pentru

---

*) Pentru salariații instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit, indemnizația zilnică de delegare sau detașare este de 13 lei, (HG 1860/21.12.2006, MO 1046/29.12.2006)



Scanned with OKEN Scanner

perioada în care *asiguraţii se află în concediu medical*, calculându-se prin aplicarea cotelor prevăzute mai sus la un salariu minim brut pe ţară garantat în plată, proporţional cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical*).

**Exemplu:**

Un salariat obţine pentru 12 zile lucrate în cursul unei luni, venituri pentru munca prestată în sumă de 850 lei. În cursul lunii salariatul beneficiază de 14 zile calendaristice de concediu medical pentru boală obişnuită, din care 10 zile lucrătoare. Salariul de bază minim brut pe ţară este de 600 lei, iar luna are un număr de 22 zile lucrătoare.

- Stabilirea bazei de calcul a contribuţiei de asigurări sociale:
*Baza de calcul* = 850 + (600lei/22 zile lucrătoare x 10 zile lucrătoare de concediu medical) = 850 + 273 = 1.123 lei
- *Stabilirea contribuţiei de asigurări sociale* datorată de salariat:
1.123 x 10,5% = 118 lei
- Stabilirea contribuţiei de asigurări sociale datorată de angajator:
1.123 x 20,8% = 234 lei
Înregistrarea în contabilitate:
- reţinerea de la salariat:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | x | | | |
| % | = | **4312** „Contrib. personalului | | 118 |
| **421** „Personal – salarii datorate” | | la asigurările sociale” | | 89 |
| **423** „Personal – ajutoare materiale datorate” | | | | 29 |
| | x | | | |

- contribuţia angajatorului:

*) OUG 158/17.11.2005, privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de ănătate, M.O. 1072/29.11.2005



Scanned with OKEN Scanner

| | x | | |
|---|---|---|---|
| **6451** „Chelt. privind contrib. unității la asigurările sociale" | = | **4311** „Contrib. unității la asigurările sociale" | 234 |
| | x | | |

Începând cu 1 ianuarie 2008 asigurații, în vârstă de *până la 35 de ani* din sistemul public de pensii conform Legii 19/2000, trebuie să adere în mod obligatoriu la un *fond de pensii administrat privat**). Pentru asigurații între *35 și 45 de ani* aderarea este *opțională.*

Contribuția la fondul de pensii privat este parte din contribuția individuală de asigurări sociale, datorată la sistemul public de pensii și se deduce din veniturile brute lunare care reprezintă baza de calcul, fiind constituită și virată împreună și în aceleași condiții cu contribuția individuală.

Din momentul începerii activității de colectare, *cota de contribuție la fondul de pensii administrat privat este de 2% din baza de calcul*, urmând ca în termen de 8 ani, această cotă să se majoreze la *6%*, cu o creștere de *0,5%* puncte procentuale pe an.

### *7.3.2. Termene de plată și majorări de întârziere*

*Contribuțiile la asigurările sociale* datorate de personal se rețin de angajator prin *stopaj la sursă* și împreună cu contribuțiile datorate de acesta se virează în contul unic al *Bugetului Asigurărilor Sociale și Fondurilor speciale* până la data *25 inclusiv a lunii următoare* cu excepția cazurilor prevăzute la art. 111, alin. (7) al OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare. Excepțiile se referă la plătitorii de impozit pe venitul microîntreprinderii, pentru care termenul de declarare și plată este data de *25 a lunii următoare încheierii trimestrului*, precum și la asociații, fundații, organizații

*) Legea 411 din 18 octombrie 2004, privind fondurile de pensii administrate privat, cu modificările și completările ulterioare, republicată în MO nr. 482/18.07.2007.



Scanned with OKEN Scanner

nonguvernamentale şi altele, pentru care termenul de declarare şi plată este data de *25 a lunii următoare încheierii semestrului.*

Atunci când data de 25 a lunii este zi nelucrătoare plata se va face în prima zi lucrătoare după data de 25.

În cazul *plăţii în numerar* a contribuţiei de asigurări sociale, obligaţia se consideră achitată la data înscrisă pe documentul care atestă plata.

În cazul contribuabililor care fac plata prin *cont bancar*, data plăţii se consideră data la care băncile debitează contul plătitorului pe baza instrumentelor de decontare, confirmată prin ştampila şi semnătura autorizată a acestora cu condiţia creditării contului bugetar corespunzător.

*Neplata contribuţiei* la asigurările sociale la termenele prevăzute generează plata unor majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua următoare celei în care datoria este scadentă până la data achitării integrale a sumei datorate, potrivit reglementărilor privind executarea creanţelor bugetare. Prin *„zi de întârziere"* se înţelege fiecare zi calendaristică.

*Majorările de întârziere* alături de contribuţia la asigurările sociale datorate influenţează rezultatul activităţii şi trezoreria unităţii în sens negativ. În plus majorările de întârziere sunt *cheltuieli nedeductibile fiscal* ceea ce determină excluderea lor la calculul rezultatului fiscal (impozabil) ceea ce va conduce la un impozit pe profit suplimentar. Nivelul majorărilor de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere şi poate fi modificat prin legile bugetelor anuale.

Calculul majorărilor de întârziere pentru asiguraţii cu declaraţie sau contract de asigurare se face de către aceştia cu ocazia efectuării plăţilor la termenul prevăzut în declaraţia sau contractul de asigurare şi de către Casa Judeţeană de Pensii cu ocazia înregistrării documentelor de asigurare şi a modificărilor la acestea precum şi cu ocazia controalelor efectuate de personalul specializat din cadrul acestei instituţii. În situaţia în care în declaraţia sau în contractul de asigurare se stabilesc termene de plată cuprinse între 1 şi 6 luni, asiguraţii care achită contribuţia la asigurările sociale la termenul prevăzut în documentul de asigurare nu datorează majorări de întârziere. *Debitele* provenind din contribuţia restantă şi majorările de întârziere aferente se urmăresc pe cel mult *5 ani în urmă* de la data constatării. Actele de



Scanned with OKEN Scanner

executare silită întrerup cursul prescripției. Atunci când plata contribuției la asigurările sociale se face prin bancă, acestea sunt obligate să vireze sumele corespunzătoare în termenele prevăzute de lege, în caz contrar majorările de întârziere vor fi suportate de bănci.

### *7.3.3. Reflectarea în contabilitate a contribuției la asigurările sociale*

*Înregistrarea în contabilitate* a contribuției la asigurările sociale presupune următoarele *operațiuni*:

- contribuția angajatorului la asigurările sociale:

| | | |
|---|---|---|
| **6451** „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale" | = | **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale" |

- contribuția personalului (asiguraților) la asigurările sociale:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale" |
| **421** „Personal – salarii datorate" | | |
| **423** „Personal - ajutoare materiale datorate" | | |

- plata contribuției la asigurările sociale:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" |
| **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale" | | |
| **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale" | | |

- evidențierea majorărilor pentru neplata în termen a contribuției:



Scanned with OKEN Scanner

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **6581** „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi” | = | **4381** „Alte datorii sociale” |
| | x | |

- plata majorărilor:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **4381** „Alte datorii sociale” | = | % **5121** „Conturi la bănci în lei” **5311** „Casa în lei” |
| | x | |

Pentru a evidenţia separat *cheltuielile nedeductibile*, contul **6581** „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi” poate fi dezvoltat în conturi analitice.

## 7.4. Conţinutul, contabilitatea şi fiscalitatea contribuţiei la fondul de şomaj (CFS)

*Veniturile bugetului asigurărilor pentru şomaj* se constituie din contribuţiile angajatorilor; contribuţiile individuale ale persoanelor asigurate în mod obligatoriu prin efectul legii*); contribuţiile persoanelor care încheie contract de asigurare pentru şomaj; şi alte venituri.

Angajatorii calculează contribuţia prin aplicarea unei *cote de 0,5% asupra fondului de salarii realizat lunar* în valoare brută ce cuprinde: salarii de bază, sporuri, indemnizaţii, stimulente, premii, indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă etc.

Următoarele categorii de persoane sunt asigurate în mod obligatoriu, în sistemul asigurărilor pentru şomaj:

- *persoanele care desfăşoară activităţi în baza unui contract de muncă*, cu excepţia celor care au calitatea de pensionar;

---

*) Legea 76/16 ianuarie 2002, privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forţei de muncă, MO 103/06.02.2002.



Scanned with OKEN Scanner

- *funcționarii publici* și alte persoane care-și desfășoară activitatea în baza unui act de numire;

- *persoanele care-și desfășoară activitatea în funcții elective* sau sunt numite în cadrul autorității executive, legislative ori judecătorești;

- *soldații și gradații voluntari*;

- persoanele care au raport de muncă în calitate de *membru cooperator;*

- *alte persoane* care realizează venituri din activități desfășurate.

Angajatorii trebuie să rețină, prin *stopaj la sursă*, de la persoanele asigurate în mod obligatoriu, o contribuție de *0,5%* aplicată asupra venitului brut realizat lunar.

Pentru persoanele asigurate în baza *contractului de asigurare* contribuția la bugetul asigurărilor pentru șomaj este de *1%* aplicat asupra venitului lunar declarat în contract.

Conform precizărilor Direcției Audit Intern și Control Financiar Propriu din Cadrul Agenției Naționale pentru Ocuparea Forței de Muncă, *concediul fără salariu* nu reprezintă stagiu de cotizare, deci nu se datorează contribuția de 0,5% decât în raport cu timpul efectiv lucrat. De asemenea, în cazul *indemnizației pentru incapacitate temporară* de muncă, se datorează contribuția de 0,5%. Conform aceloraşi precizări, în cazul *cumulului de funcții* se datorează contribuțiile, la toate locurile de muncă, cu excepția cumulului pensiei cu salariul.

Contribuția se calculează, reține și virează de persoanele juridice și fizice la care personalul își desfășoară activitatea, odată cu lichidarea drepturilor salariale pe luna expirată.

*În contabilitate contribuția la fondul de șomaj* se înregistrează astfel:

- constituirea obligației de plată, pentru contribuția angajatorului:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **6452** „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj” | = | 4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj” |
| | x | |

- reținerea contribuției salariaților:



Scanned with OKEN Scanner

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj” |
| **421** „Personal – salarii datorate” | | |
| **423** „Personal - ajutoare materiale datorate” | | |

- virarea prin cont a contribuțiilor:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” |
| **4371** „Contribuția unității la fondul de șomaj” | | |
| **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj” | | |

Nevirarea la termen a obligației de plată antrenează majorări de întârziere de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere ce vor genera *cheltuielile nedeductibile fiscal* cu efecte negative asupra trezoreriei unității.

*Angajatorii* sunt obligați să depună lunar, până la data de *25 inclusiv a lunii următoare* celei pentru care se datorează drepturile salariale la *Agenția pentru Ocuparea Forței de Muncă*, în a cărei rază își are sediul sau domiciliul o *Declarație privind evidența nominală a asiguraților* și a obligațiilor de plată la bugetul asigurărilor pentru șomaj. Termenul de plată a contribuțiilor este tot până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, cu excepția cazurilor prevăzute la art. 111, alin. (7) al OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Ca o măsură specială de protecție socială*), în anul 2009, pentru o perioadă de cel mult 90 de zile, în cazul suspendării contractului individual de muncă din inițiativa angajatorului, la întreruperea temporară a activității conform art. 52 alin. (1) lit. d) din Legea 53/2003 (Codul Muncii), atât salariații, cât și angajatorii, sunt scutiți de la plata contribuțiilor sociale pentru indemnizația de minimum 75% din salariul de bază. Indemnizația de care beneficiază salariații aflați într-o astfel de situație *nu este inclusă în veniturile salariale și nu este impozabilă* din

*) OUG 28/18.03.2009, MO 186/25.03.2009, modificată, completată și aprpbată prin Legea 268/07.07.2009 publicată în MO 482/13.07.2009



Scanned with OKEN Scanner

punct de vedere al impozitului pe venit. Perioada respectivă constituie stagiu de cotizare fără plata contribuțiilor de asigurări sociale.

## 7.5. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea asigurărilor sociale de sănătate (CASS)

*Asigurările sociale de sănătate* reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației, prin care se asigură accesul la un pachet de servicii de bază pentru asigurați, fiind reglementat în România prin Legea 95/14.04.2006, privind reforma în domeniul sănătății, publicată în M.O. 372 din 28.04.2006, cu modificările și completările ulterioare. Pentru funcționarea acestui sistem a fost constituit *Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate*, având ca *surse de finanțare*: contribuțiile pentru asigurări sociale de sănătate ale asiguraților și ale angajatorilor; subvenții de la bugetul de stat; și alte surse (donații, sponsorizări, dobânzi, exploatarea patrimoniului Casei Naționale de Asigurări de Sănătate potrivit legii).

Potrivit legii, în sistemul asigurărilor sociale de sănătate, sunt asigurați toți cetățenii români cu domiciliul în țară, precum și cetățenii străini și apatrizii care au drept de ședere temporară sau domiciliul în România și fac dovada plății contribuției la fond. Persoanele prevăzute mai sus *sunt asigurate prin încheierea unui contract* cu Casele de Asigurări de Sănătate, prin intermediul angajatorilor, sau în mod direct dacă nu au calitatea de salariați.

Beneficiază de asigurare de sănătate fără plata contribuției următoarele categorii de persoane:

- toți *copiii până la vârsta de 18 ani*, precum și tinerii de la 18 până la 26 de ani, dacă sunt elevi sau studenți și nu realizează venituri din muncă;
- *tinerii cu vârsta de până la 26 de ani*, care provin din sistemul de protecție a copilului și nu realizează venituri din muncă nefiind nici beneficiari de ajutor social;
- *soțul soția și părinții care nu au venituri proprii* și sunt în întreținerea unei persoane asigurate;
- *și alte categorii sociale potrivit legii.*



Scanned with OKEN Scanner

Persoanele nesalariate care au obligația de a-şi asigura sănătatea potrivit prevederilor legii, trebuie să comunice veniturile realizate casei de asigurări de sănătate alese, pe baza contractului de asigurare, în vederea stabilirii şi achitării unei contribuții de 6,5%, aplicate asupra acestor venituri*).

Contribuția celorlalte persoane asigurate este stabilită prin aplicarea unei *cote de 5,5%* asupra:

- veniturilor din salarii sau asimilate salariilor *supuse impozitului pe venit;*
- *veniturilor impozabile* realizate de persoanele care desfăşoară activități independente, în situația în care venitul respectiv este singurul asupra căruia se calculează contribuția, baza de calcul nu poate fi mai mică decât nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară, pentru fiecare lună în parte;
- veniturilor din agricultură şi silvicultură, supuse impozitului pe venit;
- indemnizațiilor de şomaj;
- veniturilor din pensii ce depăşesc limita supusă impozitului pe venit;
- veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, din dividende şi dobânzi, din drepturi de proprietate intelectuală, precum şi asupra altor venituri ce intră sub incidența impozitului pe venit, cu excepția situației în care persoana respectivă realizează venituri de natura celor precizate mai sus, dar nu mai puțin decât nivelul unui salariu minim brut pe țară, lunar.

Nu se datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru: sumele acordate în momentul disponibilizării, venitul lunar de completare sau plăți compensatorii şi totodată nici pentru indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate reglementate de O.U.G. 158/2005.

Angajatorilor le revine obligația de a vira contribuția pentru asigurări sociale de sănătate şi de a depune lunar, la casele de asigurări de sănătate alese în mod liber de către asigurați, *Declarații nominale cu persoanele asigurate şi contribuțiile de asigurări de sănătate datorate fondului unic,* precum şi dovada plății acestor contribuții.

---

*) Art. 259 alin. (4) din Legea 95/14.04.2006, privind reforma în domeniul sănătății.



Scanned with OKEN Scanner

Colectarea contribuțiilor de la angajatori, persoane juridice sau fizice se realizează de către ANAF, în *contul unic* deschis pe seama CNAS, iar colectarea contribuțiilor persoanelor fizice care nu au calitatea de salariați se face direct de către casele de asigurări de sănătate.

Alături de contribuția de asigurări de sănătate, în cotă de *5,5%* pe care trebuie să o rețină din drepturile salariale achitate personalului, angajatorii mai au obligația de a calcula şi vira la fondul național unic de asigurări sociale de sănătate o *contribuție proprie de 5,2%* calculată asupra fondului de salarii. Prin *fond de salarii* se înțelege totalitatea sumelor utilizate, de către un angajator, pentru plata drepturilor salariale sau asimilate salariilor.

Cotele de contribuții datorate fondului pot fi modificate prin legile anuale ale bugetului de stat.

*Înregistrarea în contabilitate a contribuției la asigurările sociale de sănătate* presupune următoarele operațiuni:

- înregistrarea contribuției angajatorului:

| | | |
|---|---|---|
| **6453** „Cheltuieli privind contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate” | = | **4313** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” |

- înregistrarea contribuției reținute de la persoana fizică asigurată, încadrată cu contract individual de muncă (salariat):

| | | |
|---|---|---|
| **421** „Personal - salarii datorate” | = | **4314** „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” |

- înregistrarea contribuției reținute de la persoanele fizice ce desfăşoară activități pe bază de convenții civile de prestări servicii:

| | | |
|---|---|---|
| **401** „Furnizori” | = | **4314** „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” |



Scanned with OKEN Scanner

- plata prin cont a contribuției la asigurările sociale de sănătate:

| | | |
|---|---|---|
| % | x = | **5121** „Conturi la bănci în lei” |
| **4313** „Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate” | | |
| **4314** „Contribuția angajaților la asigurările sociale de sănătate” | | |

x

Nerespectarea de către angajator a obligației privind completarea și depunerea la Casele de Asigurări de Sănătate a *„Declarației privind constituirea fondului de asigurări sociale de sănătate”* constituie contravenție și se sancționează conform legii. Pentru neplata în termen a contribuției se datorează *majorări de întârziere* în cotă de *0,1% pe fiecare zi de întârziere.*

## 7.6. Conținutul, contabilitatea și fiscalitatea fondurilor speciale de natură salarială

Persoanele fizice și juridice din România, care folosesc personal angajat, trebuie să calculeze și să vireze în funcție de fondul de salarii brut realizat și contribuții la diverse *fonduri speciale*, cum sunt:

### *7.6.1. Contribuția pentru concedii și indemnizații*)*

Contribuția *pentru concedii* și indemnizații este instituită în scopul finanțării drepturilor asiguraților ce decurg din:

- concedii medicale acordate pentru incapacitate temporară de muncă, cauzată de boli obișnuite sau de accidente în afara muncii;
- concedii medicale acordate pentru prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă, cu excepția situațiilor rezultate ca urmare a unor accidente de muncă sau boli profesionale;

*) OUG 158/17.11.2005, privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, publicată în MO 1074/29.11.2005, cu modificările și completările ulterioare.



Scanned with OKEN Scanner

- concedii medicale acordate pentru maternitate;
- concedii medicale acordate pentru îngrijirea copilului bolnav;
- concedii medicale acordate pentru risc maternal.

*Baza lunară de calcul* a indemnizațiilor se determină ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni din cele 12 luni din care se constituie stagiul de cotizare până la limita a 12 salarii minime brute pe țară, lunar.

Stagiul minim de cotizare pentru acordarea indemnizațiilor este de o lună, realizată în ultimele 12 luni anterioare lunii pentru care se acordă concediul medical și se constituie din însumarea perioadelor pentru care s-a achitat contribuția pentru concedii și indemnizații de către angajator sau, după caz, de către asigurat, respectiv de către fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale sau bugetul asigurărilor pentru șomaj.

Sunt asimilate stagiului de cotizare perioadele în care asiguratul beneficiază de *concediile și indemnizațiile* reglementate de O.U.G. 158/2005, precum și perioadele în care asiguratul a beneficiat de pensie de invaliditate, a urmat cursurile de zi ale învățământului universitar, organizat potrivit legii, pe durata normală a studiilor respective, cu condiția absolvirii acestora.

Se consideră că stagiul de cotizare este realizat și dacă, prin însumarea perioadelor ce constituie stagiul de cotizare din ultimele 12 luni anterioare producerii riscului rezultă un număr de 22 de zile de stagiu de cotizare*).

*Asigurații au dreptul la concediu* și indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă, *fără a îndeplini condițiile de stagiu* de cotizare, în cazul *urgențelor medico-chirurgicale, tuberculozei, bolilor infectocontagioase din grupa A, neoplaziilor și SIDA*, precum și în cazurile de risc maternal.

În cazul în care stagiul de cotizare este mai mic de o lună, baza de calcul a indemnizațiilor o constituie venitul lunar din prima lună de activitate pentru care s-a stabilit să se plătească contribuția.

Persoanele asigurate în sistemul de asigurări sociale de sănătate, au dreptul pe perioada în care au domiciliul sau reședința pe teritoriul României, la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, după cum urmează:

---

*) Art. 13 din Normele de aplicare a OUG 158/2005, Mo 147/16.02.2006



Scanned with OKEN Scanner

*a) Concedii şi indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă, cauzată de boli obişnuite sau de accidente în afara muncii;*

Concediile medicale pentru incapacitate temporară de muncă se acordă pentru o durată de *cel mult 183 de zile* în interval de un an, socotite de la prima zi de îmbolnăvire. Pentru perioada ce depăşeşte 91 de zile este nevoie de avizul medicului expert al asigurărilor sociale.

Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei pentru incapacitate temporară de muncă se determină prin aplicarea *procentului de 75% asupra bazei de calcul* stabilită ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni cu excepţia cazurilor de incapacitate temporară de muncă, determinată de tuberculoză, SIDA, neoplazii, precum şi de o boală infectocontagioasă din grupa A şi de urgenţe medico-chirurgicale, unde procentul indemnizaţiei este de 100% din baza de calcul.

Indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă se suportă din fondul de salarii de către angajator, din prima zi pana în a 5-a zi calendaristică de incapacitate temporară de muncă.

Bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, suportă indemnizaţia din ziua următoare celor suportate de către angajator, şi până la data încetării incapacităţii temporare de muncă a asiguratului sau a pensionării acestuia.

În cazul şomerilor; a asociaţilor, comanditarilor, acţionarilor, administratori sau manageri, membrilor întreprinderilor individuale sau familiale care au încheiate contracte de asigurare, indemnizaţia, se suportă din prima zi de incapacitate temporară de muncă de către bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

Dacă unui asigurat i se acordă în aceeaşi lună două sau mai multe concedii medicale pentru afecţiuni diferite, fără întrerupere între ele, indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă se calculează şi se plăteşte separat pentru fiecare concediu medical în parte.

În situaţia în care unui asigurat i se acordă două sau mai multe concedii medicale pentru aceeaşi afecţiune, fără întrerupere între ele, durata lor se cumulează, iar la calculul indemnizaţiilor pentru certificatele de concediu medical în continuare se menţine baza de calcul determinată pentru certificatul de concediu medical iniţial.

Pentru respectarea duratei maxime de acordare a certificatelor de concediu medical, plătitorii de indemnizaţii de asigurări sociale de sănătate au obligaţia să elibereze asiguratului *adeverinţe* din care să



Scanned with OKEN Scanner

rezulte numărul de zile de concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă avute în ultimele 12 luni.

*b) Concedii şi indemnizaţii acordate pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă;*

Pentru *prevenirea îmbolnăvirilor* şi recuperarea capacităţii de muncă, asiguraţii pot beneficia de:

- indemnizaţie pentru *reducerea timpului de muncă;*
- concediu şi indemnizaţie pentru *carantină*;
- *tratament balnear*.

Salariaţii care din motive de sănătate, nu mai pot presta durata normală de muncă pot beneficia de reducerea cu o pătrime a acestei durate, pentru o perioadă de cel mult 90 de zile pe an. Cuantumul brut lunar al *indemnizaţiei pentru reducerea timpului de muncă* este egal cu diferenţa dintre baza de calcul stabilită ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni şi venitul salarial brut realizat de asigurat prin reducerea timpului normal de muncă, fără a putea depăşi 25% din baza de calcul. Concediul şi *indemnizaţia pentru carantină* se acordă asiguraţilor cărora li se interzice continuarea activităţii datorită unei boli contagioase, pentru durata stabilită prin certificatul eliberat de către organele de specialitate ale direcţiilor de sănătate publică. Nivelul brut lunar al indemnizaţiei pentru carantină reprezintă 75% din baza de calcul stabilită ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni.

Asiguraţii aflaţi în incapacitate temporară de muncă pe o perioadă mai mare de 90 de zile consecutive au dreptul la *tratament balnear* şi de recuperare medicală, pe baza prescripţiilor medicale, cu sau fără contribuţie personală, în condiţiile prevăzute în contractul-cadru privind condiţiile acordării asistenţei medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate. Tratamentul balnear şi de recuperare medicală a capacităţii de muncă se suportă din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate în condiţiile prevăzute de contractul-cadru privind condiţiile acordării asistenţei medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate şi de normele metodologice de aplicare a acestuia.

Concediile şi indemnizaţiile acordate pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacităţii de muncă: se suportă integral din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

*c) Concedii şi indemnizaţii pentru maternitate;*



Scanned with OKEN Scanner

Asiguratele au dreptul la concedii pentru sarcină şi lăuzie pe o perioadă de *126 de zile calendaristice*, perioadă în care beneficiază de indemnizaţie de maternitate. Concediul pentru sarcină se acordă pe o perioadă de 63 de zile înainte de naştere, iar concediul pentru lăuzie pe o perioadă de 63 de zile după naştere. Concediile pentru sarcină şi lăuzie se pot compensa între ele, în funcţie de recomandarea medicului şi de opţiunea persoanei beneficiare, în aşa fel încât concediul de lăuzie să aibă o durată de cel puţin 42 de zile calendaristice.

Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei de maternitate este de *85%* din baza de calcul stabilită ca *medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni.*

Indemnizaţia de maternitate se suportă integral din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

*d) Concedii şi indemnizaţii pentru îngrijirea copilului bolnav;*

Asiguraţii au dreptul la concediu şi indemnizaţie pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani, iar în cazul copilului cu handicap, pentru afecţiunile intercurente, până la împlinirea vârstei de 18 ani.

De concediul şi indemnizaţia pentru îngrijirea copilului bolnav poate beneficia opţional oricare dintre părinţi, dacă îndeplineşte condiţiile de stagiu de cotizare. Tot în aceleaşi condiţii, beneficiază de acest drept şi asiguratul care, în condiţiile legii, a adoptat, a fost numit tutore, i s-au încredinţat copii în vederea adopţiei sau i-au fost daţi în plasament.

*Durata maximă* de acordare a concediului şi indemnizaţiei pentru îngrijirea copilului bolnav este de *45 de zile calendaristice*, cu excepţia situaţiilor în care copilul este diagnosticat cu boli infectocontagioase, neoplazii, este imobilizat în aparat gipsat sau supus unor intervenţii chirurgicale; în aceste cazuri durata concediului medical fiind stabilită de medicul curant.

Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei pentru îngrijirea copilului bolnav este de *85%* din baza de calcul stabilită ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni şi se suportă integral din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

*e) Concedii şi indemnizaţii de risc maternal.*

Salariatele au dreptul la concediu de risc maternal, care se acordă în condiţiile prevăzute de Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr.



Scanned with OKEN Scanner

96/2003 privind protecţia maternităţii la locurile de muncă, aprobată cu modificări şi completări prin Legea nr. 25/2004, cu modificările ulterioare.

Concediul de risc maternal se acordă pentru perioade de maximum 30 de zile calendaristice, şi o durată totală de maximum 120 de zile calendaristice, în întregime sau fracţionat, asiguratelor gravide şi asiguratelor care au născut recent sau care alăptează.

Cuantumul brut lunar al indemnizaţiei de *risc maternal* este de *75%* din baza de calcul stabilită ca medie a veniturilor lunare din ultimele 6 luni şi se suportă integral din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

*Certificatul de concediu medical*, eliberat în condiţiile legii, constituie documentul justificativ care stă la baza calculării şi plăţii indemnizaţiilor prevăzute de O.U.G. 158/2005.

Pentru a putea stabili cuantumul indemnizaţiei de asigurări sociale de sănătate se determină *media zilnică a bazei de calcul* ca raport între suma veniturilor realizate în ultimele 6 luni, pe baza cărora s-a achitat contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii, şi numărul total de zile pentru care s-a achitat contribuţia în această perioadă:

$$\mathbf{Mzbci} = \frac{\sum V}{NTZ}$$

Unde:

- *Mzbci*, reprezintă media zilnică a bazei de calcul a indemnizaţiei;
- $\sum V$, reprezintă suma veniturilor din ultimele 6 luni pe baza cărora s-a achitat contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii;
- *Z*, este numărul total de zile lucrate din ultimele 6 luni pentru care s-a achitat contribuţia.

Cuantumul îndemnizaţiei de asigurări sociale de sănătate se determină ca produs între media zilnică a bazei de calcul şi procentele prevăzute de lege, multiplicat cu numărul de zile lucrătoare din concediul medical acordat:

$$\mathbf{Ci} = Mzbci \times \% \quad NzlCM$$



Scanned with OKEN Scanner

Unde:

- *Ci* este cuantumul indemnizației de asigurări sociale de sănătate;
- *%* este cota prevăzută de OUG 158/2005, pentru fiecare caz în parte;
- *NzlCM* este numărul de zile lucrătoare de concediu medical.

Sumele reprezentând indemnizații plătite asiguraților și care potrivit legii se suportă din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se reține de către plătitor din contribuția pentru concedii și indemnizații aferentă lunii respective. Sumele care depășesc valoarea contribuției datorată pentru luna respectivă, se recuperează din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, prin depunerea la registratura casei de asigurări de sănătate a unei solicitări, la care se atașează o copie după *Declarația privind obligațiile de plată.*

Condiția obligatorie, pentru a beneficia de dreptul la concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate este plata contribuției, destinată suportării indemnizațiilor.

*Cota de contribuție pentru concedii și indemnizații, este de 0,85%, aplicată la fondul de salarii* sau, după caz, la drepturile reprezentând indemnizație de șomaj, asupra veniturilor supuse impozitului pe venit ori asupra veniturilor cuprinse în contractul de asigurări sociale încheiat, este destinată exclusiv finanțării cheltuielilor cu plata drepturilor pentru concedii și indemnizații și se achită la bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Angajatorii au obligația să calculeze și să vireze casei de asigurări de sănătate cota de contribuție pentru concedii și indemnizații *de 0,85%,* aplicată la *fondul de salarii* realizat, cu respectarea prevederilor legislației financiar-fiscale în materie. Prin fond de salarii realizat, se înțelege totalitatea sumelor utilizate de un angajator pentru plata drepturilor salariale sau de natură salarială.

Contribuția pentru concedii și indemnizații se aplică și asupra indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă urmare a unui accident de muncă sau boală profesională și se suportă de către angajator sau din fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale constituit in condițiile legii, după caz.

Baza lunară de calcul a contribuției pentru concedii și indemnizații nu poate fi mai mare decât produsul dintre numărul



Scanned with OKEN Scanner

asiguraților din luna pentru care se calculează contribuția și valoarea corespunzătoare a 12 salarii minime brute pe țară.

Plata se efectuează până la termenul de depunere a *Declarației 102* la organul fiscal competent, în contul unic al bugetului asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

Evidența obligațiilor de plată către bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate se realizează pe baza *Declarației privind evidența obligațiilor de plată către bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru concedii și indemnizații* (Declarația 102). Declarația se depune lunar, de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator, până cel mai târziu la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se datorează contribuția pentru concedii și indemnizații.

*Declarația privind obligațiile de plată* va fi însoțită, după caz, de *Declarația privind evidența nominală a asiguraților* care au beneficiat de concedii și indemnizații reglementate de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate și de *exemplarul 2 al Certificatelor de concedii medicale.* Exemplarul 2 al certificatelor de concedii medicale se depune la casele de asigurări de sănătate și în situația în care indemnizațiile aferente se suportă integral de către angajator, precum și în situația în care asiguratul nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de indemnizații.

Controlul modului de acordare a concediilor medicale și de eliberare a certificatelor medicale se realizează de către echipe formate din personalul din cadrul serviciului specializat din structura CNASS.

Potrivit cadrului legislativ din țara noastră, activitatea de declarare, constatare, control, colectare și soluționare a contestațiilor privind contribuțiile pentru concedii și indemnizații datorate de persoane fizice și juridice, se realizează de M.F.P. prin A.N.A.F.

*Înregistrarea în contabilitate a contribuției pentru concedii și indemnizații* presupune următoarele operațiuni:

- constituirea obligației de plată a angajatorului:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **6455** „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” | = | **4315** „Contribuţia angajatorului pt. concedii şi indemnizaţii” | |
| | x | | |

- plata prin cont a contribuţiei pentru concedii şi indemnizaţii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4315** „Contrib. angajator pt. concedii şi indemnizaţii” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | |
| | x | | |

- suportarea indemnizaţiei din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate, în limita sumei datorate de către angajator ca şi contribuţie pentru concedii şi indemnizaţii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4315** „Contrib. angajator pt. concedii şi indemnizaţii” | = | **423** „Personal – ajutoare materiale datorate” | |
| | x | | |

- suportarea indemnizaţiei din fond, pentru partea care excede contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **4382** „Alte creanţe sociale” | = | **423** „Personal – ajutoare materiale datorate” | |
| | x | | |

- restituirea din Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate a indemnizaţiei suportate din acesta şi achitată de angajator:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **5121** „Conturi la bănci în lei” | = | **4382** „Alte creanţe sociale” | |
| | x | | |

*Funcţiunea conturilor,* aşa cum este prezentată în OMFP 3055/2009 *nu este limitativă*, iar pentru reflectarea în contabilitate a operaţiunilor trebuie avut în vedere conţinutul economic al acestor operaţiuni, cu respectarea principiilor contabile aplicabile de bază.



Scanned with OKEN Scanner

În practică pentru reflectarea în contabilitate a fondurilor de natură salarială pot fi utilizate diverse conturi. Cel mai adesea sunt folosite analitice ale contului *447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"*.

În opinia noastră, utilizarea conturilor din grupa *43 „Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate"* reflectă mult mai corect conţinutul, natura şi destinaţia contribuţiilor la aceste fonduri, care nu sunt în fapt altceva decât contribuţii de asigurări sociale.

### *7.6.2. Contribuţia pentru accidente de muncă şi boli profesionale*

*Asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale*, face parte din sistemul de asigurări sociale de stat şi cuprinde raporturi specifice prin intermediul cărora se asigură protecţia socială a salariaţilor împotriva diminuării sau pierderii capacităţii de muncă şi decesului ca urmare a accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale.

Asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale are rolul de a garanta un ansamblu minim de servicii şi prestaţii în beneficiul persoanelor asigurate, in scopul:

- de a *promova sănătatea şi securitatea* în muncă şi de a preveni accidentele de muncă şi bolile profesionale;
- de a *diminua şi compensa consecinţele accidentelor* de muncă şi ale bolilor profesionale.

Asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale este obligatorie pentru toţi cei ce utilizează forţa de muncă angajată cu contract individual de muncă, riscul profesional este asumat de către cei ce beneficiază de rezultatul muncii prestate, contribuţiile fiind diferenţiate in funcţie de risc şi suportate de către angajatori sau de persoanele fizice care încheie asigurarea.

Sunt asigurate în mod obligatoriu prin efectul legii*), următoarele categorii de persoane:

---

*) Legea 346/05.06.2002, privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, cu modificările şi completările ulterioare. MO 454/27.06.2002.



Scanned with OKEN Scanner

- cei care desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, precum şi funcţionarii publici;

- cei care îşi desfăşoară activitatea în funcţii elective sau care sunt numite în cadrul autorităţii executive, legislative ori judecătoreşti, pe durata mandatului, precum şi membrii cooperatori din organizaţiile a cooperaţiei meşteşugăreşti;

- şomerii, pe durata efectuării practicii profesionale în cadrul cursurilor organizate potrivit legii;

- ucenicii, elevii şi studenţii, pe durata efectuării practicii profesionale.

În cadrul sistemului de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale asiguraţii au dreptul la următoarele prestaţii şi servicii:

- *reabilitare medicală şi recuperarea capacităţii de muncă*;
- *reabilitare şi reconversie profesională*;
- *indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă*;
- *indemnizaţii pentru trecerea temporară în alt loc de muncă* şi indemnizaţii pentru reducerea timpului de muncă;
- *compensaţii pentru atingerea integrităţii*;
- *despăgubiri în caz de deces*;
- *rambursări de cheltuieli.*

*Baza de calcul* a indemnizaţiilor pentru incapacitate temporară de muncă, pentru reducerea timpului de muncă sau pentru trecerea temporară în alt loc de muncă se calculează ca *medie a veniturilor brute realizate lunar de către salariat în ultimele 6 luni anterioare* manifestării riscului, respectiv a veniturilor stipulate în contractele individuale de asigurare, pe baza cărora s-a stabilit contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale.

Dacă stagiul de cotizare este mai mic de 6 luni, baza de calcul o constituie media veniturilor brute realizate lunar, respectiv a veniturilor stipulate în contractul individual de asigurare, pe baza cărora s-a stabilit contribuţia de asigurare pentru accidente de muncă şi boli profesionale sau, în situaţia în care stagiul de cotizare este mai mic de o lună, venitul lunar brut din prima lună de activitate pentru care s-a stabilit să se plătească contribuţia.

Indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă se acordă pentru perioada în care asiguraţii se află în incapacitate temporară de muncă în urma unui accident de muncă sau a unei boli profesionale.



Scanned with OKEN Scanner

*Certificatul medical* trebuie vizat în mod obligatoriu, prin grija angajatorului, de către direcția de sănătate publică județeană și de către casa teritorială de pensii în a cărei rază se află sediul angajatorului sau domiciliul asiguratului.

Indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, urmare a unui accident de muncă sau boală profesională, reprezintă *80% din media veniturilor salariale brute realizate* sau din media venitului lunar asigurat, în ultimele 6 luni anterioare manifestării riscului.

Cuantumul indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă în cazul urgențelor medico-chirurgicale este de 100% din media venitului lunar asigurat din ultimele 6 luni anterioare manifestării riscului.

Angajatorul suportă indemnizația pentru primele *3 zile* de incapacitate temporară de muncă in cazul accidentelor de muncă sau al bolilor profesionale, urmând ca dintr-a 4-a zi de incapacitate, indemnizația să fie suportată din contribuția de asigurare pentru accidente de munca și boli profesionale.

Cuantumul lunar al indemnizației pentru trecerea temporară în alt loc de muncă sau pentru reducerea timpului de muncă se stabilește ca diferență între media veniturilor salariale din ultimele 6 luni și venitul salarial brut realizat de asigurat la noul loc de muncă sau prin reducerea timpului normal de muncă, fără a se putea depăși 25% din baza de calcul.

În vederea încheierii asigurării pentru accidente de muncă și boli profesionale și a stabilirii cotei de contribuție datorate, angajatorul are obligația de a comunica asiguratorului, printr-o declarație pe propria răspundere, domeniul de activitate conform Clasificării Activităților din Economia Națională - CAEN, numărul de angajați și fondul de salarii. Declarația pe proprie răspundere se depune la sediul asiguratorului, în termen de 30 de zile de la data dobândirii personalității juridice sau a începerii raporturilor de muncă ori de serviciu, după caz.

Dacă se modifică una sau mai multe informații din declarația depusă, angajatorul are obligația de a anunța asiguratorul într-un termen de 15 zile de la momentul apariției modificării.

Contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale se stabilește în funcție de *tarife și clase de risc*.



Scanned with OKEN Scanner

*Tariful de risc* se determină pentru fiecare sector de activitate în funcție de riscul de accidentare și de îmbolnăvire profesională din cadrul sectorului respectiv, iar în cadrul tarifelor de risc diferențierea pe categorii de activități se realizează prin intermediul claselor de risc.

*Cotele de contribuție* datorate de angajatori în funcție de clasa de risc se stabilesc prin legile anuale ale bugetului asigurărilor sociale de stat și se aplică asupra bazei lunare de calcul constituită din fondul de salarii realizat lunar.

*Reflectarea în contabilitate a contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale*:

- constituirea obligației de plată a angajatorului:

| | | |
|---|---|---|
| **6456** „Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru accidente de muncă și boli profesionale" | = | **4316** „Contribuția angajatorului pentru accidente de muncă și boli profesionale" |

- plata prin cont a contribuției:

| | | |
|---|---|---|
| **4316** „Contrib. angajator pentru accidente de muncă și boli profesionale" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" |

Așa după cum am mai precizat, în scopul reflectării în contabilitate a contribuției pentru accidente de muncă și boli profesionale, pot fi folosite în locul conturilor *6456*, respectiv *4316*, și alte conturi.



Scanned with OKEN Scanner

### *7.6.3. Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale*[*)]

Constituirea *fondului de garantare* are drept scop de a asigura plata creanţelor salariale ce rezultă din contractele individuale şi din contractele colective de muncă, încheiate de salariaţi cu angajatorii, împotriva cărora au fost pronunţate hotărâri judecătoreşti definitive, de deschidere a procedurii de insolvenţă şi faţă de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parţiale a dreptului de administrare.

*Cota contribuţiei* la Fondul de garantare pentru plata creanţelor salariale este de 0,25%, aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de salariaţi.

Fondul total de salarii brute lunare cuprinde:

- *salariile de bază*;
- *salariile de bază aferente personalului român trimis în misiune permanentă în străinătate*, persoana fiind încadrat în ţară;
- *sporurile, adaosurile şi indemnizaţiile*;
- *salariile de merit*;
- *sumele realizate prin plata cu ora*, gărzile, indemnizaţiile clinice;
- *premiile şi stimulentele de orice fel* care se plătesc din fondul de salarii;
- *indemnizaţiile pentru concediile de odihnă*;
- *indemnizaţiile pentru perioadele de incapacitate temporară de muncă* suportată de angajator, conform legii, din fondul de salarii;
- *orice alte sume plătite din fondul de salarii* cu excepţia compensaţiilor acordate, conform legii şi contractelor colective de muncă, salariaţilor concediaţi pentru motive ce nu ţin de persoana lor.

Resursele financiare ale fondului de garantare sunt reflectate distinct la partea de venituri a bugetului de asigurări pentru şomaj fiind destinate pentru finanţarea categoriilor de creanţe salariale precum şi pentru finanţarea cheltuielilor de gestionare a Fondului de garantare.

---

*) Legea nr. 200/22.05.2006, MO 453/25.05.2006 pivind constituirea şi utilizarea fondului de garantare pentru plata creanţelor salariale şi HG 1850/21.12.2006, pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare, MO 1038/28.12.2005.



Scanned with OKEN Scanner

Resursele financiare ale Fondului de garantare se constituie din:

*a) contribuția angajatorilor*;

*b) venituri reprezentând dobânzi, majorări de întârziere* pentru neachitarea în termenele de plată a contribuției la Fondul de garantare;

*c) sume provenite din recuperarea debitelor* create altele decât cele provenite din contribuțiile la Fondul de garantare.

Angajatorii au obligația de a declara lunar, trimestrial sau semestrial, după caz, contribuția la Fondul de garantare la organul fiscal competent, prin formularul *102 „Declarație privind obligațiile de plată* la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale" până la data de 25 a lunii următoare, acesta fiind și termenul de plată.

Pentru neplata contribuțiilor datorate la termenul prevăzut de Codul de procedură fiscală, se aplică majorări de întârziere.

Gestionarea Fondului de Garantare se face de către Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă, din acesta suportându-se următoarele categorii de creanțe salariale:

- *salariile restante;*

- *compensațiile băneşti restante datorate de angajatori pentru concedii de odihnă* neefectuate de salariați, dar numai pentru ultimul an de muncă;

- *plățile compensatorii restante* , în cuantumul stabilit în contractul individual de muncă și/sau colectiv de muncă în cazul încetării raporturilor de muncă;

- *compensațiile restante ale angajatorilor* cu obligația de a plăti contribuția pentru accidentele de muncă sau a bolilor profesionale;

- *indemnizațiile restante* pe care angajatorii au obligația, potrivit legii, a o plăti pe durata întreruperii temporare a activității.

Din fondul de garantare nu se suportă contribuțiile sociale datorate de angajatorii în stare de insolvență.

De asemenea, suma totală a creanțelor salariale suportate din fondul de garantare nu poate depăși *cuantumul a trei salarii medii brute pe economie**) pentru fiecare salariat, iar stabilirea cuantumului creanțelor salariale cuvenite salariaților și efectuarea plății acestora se realizează de agențiile teritoriale, la cererea scrisă a administratorului sau lichidatorului angajatorului în stare de insolvență.

*) Salariul mediu brut pe economie comunicat de I.N.S. în luna în care s-a deschis procedura de insolvență.



Scanned with OKEN Scanner

*Înregistrarea în contabilitate a fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale*:

| | | |
|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărăminte asimilate" | = | **447/x** „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte" |

*sau:*

| | | |
|---|---|---|
| **6457** „Cheltuieli privind contribuția angajatorului la fondul de garantare pt. plata creanțelor salariale" | = | **4373** „Contribuția angajatorului la fondul de garantare pt. plata creanțelor salariale" |

- plata prin cont a contribuției:

| | | |
|---|---|---|
| **4373** „Contrib. angajator la fondul de garantare pt. plata creanțelor salariale" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" |

Fondul de garantare nu poate face obiectul măsurilor asiguratorii sau al executării silite.

Plata creanțelor salariale suportate din fond se face direct salariaților angajatorului în stare de insolvență sau persoanelor împuternicite de aceştia, prin procură specială, autentificată potrivit legii.

### *7.6.4. Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă*) (ITM)*

Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă se determină şi se reflectă distinct în declarațiile depuse la ITM astfel:

- în cazul în care completarea eventualelor modificări ale drepturilor salariale inserate în carnetele de muncă se realizează de

*) Ordinul nr. 747/1999 al MMPS, publicat în MO 653/1999



Scanned with OKEN Scanner

către ITM – se aplică procentul de *0,75%* asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat;

- în cazul în care evidența tuturor modificărilor salariale din carnetele de muncă se realizează la nivelul entității juridice în cauză, în urma aprobărilor primite de la ITM – se aplică procentul de *0,25%* asupra fondului brut de salarii realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat.

*Înregistrarea şi reflectarea în contabilitate*:

| | | |
|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" | = | **447/x** „Fonduri speciale - Comision ITM" |

- virarea comisionului la ITM:

| | | |
|---|---|---|
| **447/x** „Fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" |

*Termenul de plată* a comisionului şi de depunere a declarației este până la data de 25 a lunii următoare, pentru luna de raportare.

## 7.7. Participarea salariaților la profit

*Rezultatul definitiv* al exercițiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului de profit şi pierdere. *Repartizarea profitului*, pe destinațiile legale, se înregistrează după aprobarea situațiilor financiare anuale de către Adunarea Generală a Acționarilor sau Asociaților.

Problematica *participării salariaților la profit* a devenit controversată în urma modificărilor aduse Legii 31/1990, privind societățile comerciale, prin adoptarea Legii 161/2003*), privind unele

*) Publicată în MO nr. 279/21.04.2003



Scanned with OKEN Scanner

măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției. Astfel de la alin. (4) al art. 178 din legea societăților comerciale care prevedea că *„Fondatorii, administratorii și personalul societății vor participa la beneficii, dacă aceasta este prevăzută în actul constitutiv ori, în lipsa unor asemenea prevederi a fost aprobată de adunarea generală extraordinară".*

Reglementările referitoare la *participarea salariaților la profit,* privesc personalul angajat al *societăților naționale, companiilor naționale și pe cei ai societăților comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și pe cei ai regiilor autonome*, care nu intră în sfera de aplicare a legii societăților comerciale, ci în cea a Legii nr. 15/07.08.1990, privind reorganizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale. Condițiile participării la profit a salariaților acestor entități sunt precizate în Ordonanța Guvernului nr. 64 din 30 august 2001, privind repartizarea profitului la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, publicată în M.O. 536/01.09.2001, cu modificările și completările ulterioare.

Cu toate acestea nici o prevedere legală nu exclude posibilitatea ca societățile comerciale, reglementate de Legea 31/1990, să acorde personalului angajat prime din profitul net realizat.

*Participarea salariaților la profit se reflectă în contabilitate* prin constituirea unui provizion la nivelul sumelor estimate reprezentând atât sumele brute cuvenite salariaților cât și contribuțiile aferente acestora.

**Exemplu:**

Societatea comercială „X" acordă salariaților sume reprezentând participare la profit la nivelul a 10% din profitul net. Profitul net al societății în anul N se ridică la suma de 200.000 lei. În anul N+1 Adunarea Generală decide modul de repartizare a profitului.

Anul N:

- constituirea provizionului în anul N, la nivelul estimat al sumelor brute cuvenite salariaților, plus contribuțiile datorate de către societate: (200000 x 10%) + (20000 x 5,2%) + (20000 x 0,85%) + (20000 x 0,25%) = 20000 + 1040 + 170 + 50 = 21260.



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6812** „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” | = | **1518** „Alte provizioane” | 21.260 |

- închiderea contului de cheltuieli la sfârşitul anului N:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **121** „Profit şi pierdere” | = | **6812** „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” | 21.260 |

Anul N+1:

*Obligaţiile* faţă de salariaţi şi contribuţiile aferente participării salariaţilor la profit se vor evidenţia în contabilitate în anul N+1 pe seama *cheltuielilor salariale*, respectiv a cheltuielilor cu contribuţiile în anul următor, după aprobarea situaţiilor financiare anuale şi repartizarea profitului. Concomitent se va trece la venituri provizionul constituit în anul precedent.

- constituirea obligaţiei, privind participarea salariaţilor la profit (N+1):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” | = | **424** „Prime reprzentând participarea personalului la profit” | 20.000 |

- reţinerea contribuţiilor de la salariaţi:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **424** „Prime reprezentând participarea personalului la profit” | = | % | 4.124 |
| | | **4314** „Contribuţia angajaţilor pentru asigurăile sociale de sănătate” asigurările sociale de sănătate” | 1.100 |
| | | **444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | 3.024 |



Scanned with OKEN Scanner

*- constituirea contribuţiilor datorate de către societate:*

- contribuţia pentru asigurări sociale de sănătate (5,2%):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6453** „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | = | **4313** „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | 1.040 |

- contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6455** „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” | = | **4315** „Contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” | 170 |

- comisionul datorat la ITM (0,25%):

| | | | |
|---|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” | = | **447.1** „Fonduri speciale Comision ITM” | 50 |

- anularea provizionului constituit în anul precedent:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **1518** „Alte provizioane” | = | **7812** „Venituri din provizioane” | 21.260 |

- achitarea obligaţiilor faţă de buget:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 5.384 |
| **4313** „Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | | | 1040 |
| **4314** „Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate” | | | 1100 |



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | **4315** „Contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” | 170 |
| | | **444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | 3024 |
| | | **447.1** „Fonduri speciale – Comision ITM” | 50 |

- plata premiilor reprezentând participarea salariaţilor la profit:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **424** „Prime reprezentând participarea personalului la profit” | = | **5311** „Casa în lei” | 15.876 |

***- închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:***

- preluarea în contul de profit sau pierdere a venitului din anularea provizionului constituit în anul N, pentru participarea salariaţilor la profit:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **7812** „Venituri din provizioane” | = | **121** „Profit şi pierdere” | 21.260 |

- preluarea conturilor de cheltuieli:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **121** „Profit şi pierdere” | = | % | 21.260 |
| | | **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate | 50 |
| | | **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” | 20.000 |
| | | **6453** „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate” | 1.040 |
| | | **6455** „Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru concedii şi indemnizaţii” | 170 |



Scanned with OKEN Scanner

Aşa cum se observă din exemplul prezentat rezultatul contabil al exercițiului N+1 nu este afectat de acordarea primelor reprezentând participarea salariaților la profit.

Din punct de vedere fiscal cheltuielile cu provizionul constituit în anul N, pentru acordarea primelor reprezentând participarea salariaților la profit, sunt *nedeductibile*[*)], iar veniturile din anularea provizionului, în anul N+1, sunt *neimpozabile*. Cheltuielile salariale, referitoare la participarea salariaților la profit, înregistrate în anul N+1 reprezintă *cheltuieli deductibile* din punctul de vedere al impozitului pe profit.

Pentru primele acordate, reprezentând participarea salariaților la profit *nu se datorează*:

- *contribuția de asigurări sociale*[**)];
- *contribuția pentru accidente de muncă şi boli profesionale*[***)];
- *contribuția la fondul de şomaj*[****)];
- *contribuția la fondul de garantare* pentru plata creanțelor salariale.

Sumele reprezentând participarea salariaților la profit sunt *venituri asimilate salariilor* şi ca atare asupra lor se calculează *impozitul pe veniturile din salarii şi contribuții la asigurările sociale* de sănătate, precum şi *contribuția pentru concedii şi indemnizații*.

---

*) Art. 22 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal

**) Art. 26 lit. c) din Legea 19/17.03.2000, privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, MO 140/01.04.2000.

***) Art. 101, alin. (3), lit. c) din Legea 346/05.06.2002, privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, MO 454/27.06.2002.

****) Art. 14, alin (2), lit. d din Normele Metodologice de aplicare a Legii 76/2002, privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forței de muncă, MO 181/18.03.2002.



Scanned with OKEN Scanner

## 7.8. Studii de caz privind, calculul şi înregistrarea în contabilitate a salariilor şi a contribuţiilor aferente

**Studiul de caz nr. 1.**
**Înregistrarea salariilor şi obligaţiilor aferente.**

Pentru luna august anul N o societate comercială cu trei salariaţi, care lucrează în condiţii normale prezintă, conform pontajului, următoarea situaţie:

- Salariatul ***A*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.600 lei, a fost prezent luna întreagă, însumând un număr de 21 zile lucrate, din care 2 lucrate în zile de sâmbătă, compensate cu timp liber corespunzător. Conform contractului individual de muncă, pentru munca prestată în zilele de sâmbătă şi duminică, compensată cu timp liber corespunzător, unitatea plăteşte un spor de 30%.

- Salariatul ***B*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.000 lei, a fost prezent 6 zile, restul de 15 zile lucrătoare fiind în concediu de odihnă. Salariatul are un copil în întreţinere.

- Salariatul ***C,*** încadrat cu un salariu tarifar brut lunar de 1.000 lei, a beneficiat de un concediu medical pentru incapacitate temporară de muncă, pentru boală obişnuită în perioada 1 – 21 august 2009, după care a fost prezent, însumând un număr de 6 zile lucrate. Situaţia stagiului de cotizare, pentru calculul indemnizaţiei salariatului ***C,*** se prezintă astfel:

| Perioada | Nr. zile lucrătoare în lună | Zile luate în calcul | Venit brut realizat |
|---|---|---|---|
| Iulie anul N | 23 | 23 | 1.000 |
| Iunie anul N | 21 | 20 | 952 |
| Mai anul N | 21 | 21 | 1.000 |
| Aprilie anul N | 22 | 18 | 818 |
| Martie anul N | 22 | 5 zile Bo | 170 |
| | | 17 zile lucrate | 773 |
| Februarie anul N | 20 | 5 zile Bo | 170 |
| | | 15 zile lucrate | 750 |
| **TOTAL:** | 129 | 124 | 5.633 |



Scanned with OKEN Scanner

Salariații au primit, în numerar în cursul lunii august un avans din salariu de 400 lei salariatul ***A***, respectiv 300 lei salariatul ***B***.

Calculul salariilor:

**Salariatul *A***:

Venit brut pentru orele lucrate 1.600 lei.

Sporul de 30% pentru munca în cele două zile de sâmbătă: 1.600/21 zile x 2 zile x 30% = 46 lei.

Total venit brut salarial realizat = 1.646 lei.

Contribuția de asigurări sociale: 1.646 x 10,5% = 173 lei.

Contribuția la fondul de șomaj: 1.646 x 0,5% = 8 lei.

Contribuția la asigurările de sănătate: 1.646 x 5,5% = 91 lei.

Venitul net din salarii: *Vns = Vbs – (CAS + CASS + CPSS)*

*Vns* = 1.646 – (173 + 8 + 91) = 1.374 lei.

Deducerea personală de bază: Dpb = 170 lei*).

Venitul bază de calcul: *Vbc = Vns – Dp.*

Vbc = 1.374 – 170 = 1.204 lei.

Impozitul pe veniturile din salarii: *Impsal = Vbc x 16%*

Impsal = 1.204 lei x 16% = 193 lei.

Rețineri = *CAS + CASS + CPSS + Impsal* = 465 lei.

Rest de plată = 1.646 – 465 – 400 (avans) = 781 lei.

**Salariatul *B***:

Venit brut pt. ore lucrate = 1.000 lei/21 zile x 6 zile = 286 lei.

Drepturile cuvenite pentru concediul de odihnă = 1.000 lei/21 zile x 15 zile = 714 lei.

Total venit brut salarial realizat = 1.000 lei.

Contribuția de asigurări sociale: 1.000 x 10,5% = 105 lei.

Contribuția la fondul de șomaj: 1.000 x 0,5% = 5 lei.

Contribuția la asigurările de sănătate: 1.000 x 5,5% = 55 lei.

*Vns* = 1.000 – (105 + 5 + 55) = 835 lei.

Deducerea personală de bază: Dpb = 350 lei.

Vbc = 835 – 350 = 485 lei.

Impozitul pe veniturile din salarii: = 485 lei x 16% = 78 lei.

---

*) OMFP 19/07.01.2005, publicat în MO 39/12.01.2005



Scanned with OKEN Scanner

Reţineri = *CAS* + *CASS* + *CPSS* + *Impsal* = 243 lei.
Rest de plată = 1.000 – 243 – 300 (avans) = 457 lei.

**Salariatul *C*:**
Venit brut pt. ore lucrate = 1.000 lei/21 zile x 6 zile = 286 lei.
Pentru determinarea indemnizaţiei cuvenite pentru perioada în care salariatul a fost în concediu medical se procedează astfel:
- se determină media zilnică a bazei de calcul, prin raportarea veniturilor realizate în ultimele 6 luni pentru care s-a achitat contribuţia pentru concedii şi indemnizaţii şi numărul de zile lucrate din perioada respectivă. Se asimilează ca stagiu de cotizare perioada în care salariatul a fost în concediu medical*) (februarie – martie 2009), situaţie în care se ia în calcul cuantumul indemnizaţiilor.

$$\textbf{Mzbci} = \frac{\sum V}{NTZ} = \frac{5.633}{124} = 45{,}4274$$

- se determină cuantumul indemnizaţiei ca produs între media zilnică a bazei de calcul şi procentul legal de 75%, multiplicat cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical:

**Ci** = Mzbci x 75% x NzlCM = 45,4274 x 75% x 15 = 511 lei.

Din cadrul zilelor de concediu medical angajatorul suportă din fondul de salarii primele 5 zile calendaristice, rezultând 3 zile lucrătoare:

45,4274 x 75% x 3 = 102 lei.

Indemnizaţia pentru următoarele zile de concediu medical se suportă din bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate:

45,4274 x 75% x 12 zile = 409 lei.

Total venit brut realizat = 797 lei.
Se determină baza de calcul a contribuţiei de asigurări sociale:
Baza de calcul = 286 lei + (600lei/21 zile lucrătoare x 15 zile lucrătoare de concediu medical) = 286 + 429 = 715 lei

---

*) Art. 12 alin. (4), lit. a) din OUG 158/2005.



Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea contribuției de asigurări sociale datorată de salariat:

715 x 10,5% = 75 lei.

Contribuția la fondul de șomaj: (286 + 102) x 0,5% = 2 lei.

Contribuția la asigurările de sănătate: 286 x 5,5% = 16 lei*).

*Vns* = 797 – (75 + 2 + 16) = 704 lei.

Deducerea personală de bază: Dpb = 250 lei.

Vbc = 704 – 250 = 454 lei.

Impozitul pe veniturile din salarii: = 454 lei x 16% = 73 lei.

Rețineri = *CAS* + *CASS* + *CPSS* + *Impsal* = 166 lei.

Rest de plată = 797 - 166 = 631 lei.

Prezentăm în continuare, simplificat, statul de plată al societății:

| Nr. crt. | Numele și prenumele | Salariu brut<br>Ore lucrate<br>Sume regie | Sporuri | Zile Co<br>Zile Bo FS<br>Zile Bo FNUASS | Sume Co<br>Sume Bo FS<br>Sume Bo FNUASS |
|---|---|---|---|---|---|
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | *A* | 1.600 | 46 | 0 | 0 |
| | | 168 | | 0 | 0 |
| | | 1.600 | | 0 | 0 |
| 2. | *B* | 1.000 | 0 | 15 | 714 |
| | | 48 | | 0 | 0 |
| | | 286 | | 0 | 0 |
| 3. | *C* | 1.000 | 0 | 0 | 0 |
| | | 48 | | 3 | 102 |
| | | 286 | | 12 | 409 |
| | **TOTAL:** | **3.600** | **46** | **15** | **714** |
| | | **264** | | **3** | **102** |
| | | **2.172** | | **12** | **409** |

*) Potrivit art. 257, alin (6) din Legea 94/2006 salariatul nu datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pentu indemnizația de concediu medical.



Scanned with OKEN Scanner

| Numele şi prenumele | Total venit brut realizat | CAS 10,5% | Venit net | Impozit | Salariu net | Rest de plată |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Şomaj 0,5% | Ded.p.bază | Avans | | |
| | | As.săn. 5,5% | Ven. b. calc. | Tot. reţ. | | |
| 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| *A* | 1.646 | 173 | 1.374 | 193 | 1.181 | 781 |
| | | 8 | 170 | 400 | | |
| | | 91 | 1.204 | 865 | | |
| *B* | 1.000 | 105 | 835 | 78 | 757 | 457 |
| | | 5 | 350 | 300 | | |
| | | 55 | 485 | 543 | | |
| *C* | 797 | 75 | 704 | 73 | 631 | 631 |
| | | 2 | 250 | 0 | | |
| | | 16 | 454 | 166 | | |
| **TOTAL:** | **3.443** | **353** | **2.913** | **344** | **2.569** | **1.869** |
| | | **15** | **770** | **700** | | |
| | | **162** | **2.143** | **1.574** | | |

***Determinarea contribuţiilor datorate de către angajator:***

Baza de calcul a contribuţiei angajatorului la asigurările sociale se compune din:

- Veniturile brute realizate de salariaţi din care se scade indemnizaţia pentru incapacitate temporară de muncă:

3.443 lei – 102 lei – 409 lei = 2.932 lei; şi

- Baza de calcul aferentă indemnizaţiilor care se stabileşte prin raportarea unui salariu minim brut pe ţară la numărul de zile lucrătoare din lună şi multiplicarea cu numărul de zile lucrătoare de concediu medical:

600/21 zile lucrătoare în lună x 15 zile lucrătoare de concediu medical = 429 lei.

Calculul *contribuţiei de asigurări sociale*:

2.932 lei x 20,8% = 610 lei;

429 lei x 20,8% = 89 lei.

Total CAS datorat de angajator: 699 lei.

*Contribuţia angajatorului la asigurările pentru accidente de muncă şi boli profesionale* se determină luând în calcul aceiaşi bază ca şi la CAS. Cota de contribuţie se stabileşte conform activităţii desfăşurate (Cod CAEN *7311 – Activităţi ale agenţiilor de publicitate*) la 0,159%.



Scanned with OKEN Scanner

(2.932 + 429) x 0,159% = 5 lei.

Pentru calculul *contribuției angajatorului la fondul de șomaj* se utilizează fondul de salarii, care reprezintă toate drepturile salariale brute achitate de către angajator din fondurile proprii:

3.034 lei x 0,5% = 15 lei.

În mod identic se procedează și pentru stabilirea *contribuției angajatorului la asigurările sociale de sănătate*:

3.034 lei x 5,2% = 158 lei.

*Contribuția pentru concedii și indemnizații* se calculează prin aplicarea cotei de 0,85% asupra fondului de salarii:

3.034 lei x 0,85% = 26 lei.

*Contribuția angajatorului la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale* se determină prin aplicarea cotei de 0,25% asupra fondului de salarii:

3.034 lei x 0,25% = 8 lei.

Angajatorul datorează Inspectoratului Teritorial de Muncă un *comision de 0,75%* aplicat asupra fondului de salarii:

3.034 lei x 0,75% = 23 lei.

**Înregistrarea operațiunilor în contabilitate:**

- *salariul brut datorat*, inclusiv sporuri și drepturi cuvenite pentru zilele de concediu de odihnă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **641** „Cheltuieli cu salariile datorate" | = | **421** „Personal - salarii datorate" | 2.932 |

- *indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă* suportată din fondul de salarii:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6458** „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială" | = | **423** „Personal - ajutoare materiale datorate" | 102 |

- *rețineri din drepturile brute acordate salariaților*:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **421** „Personal – salarii datorate” | = | % | 1.480 |
| | | **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale” | 308 |
| | | **4314** „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” | 162 |
| | | **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj” | 14 |
| | | **444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | 296 |
| | | **425** „Avansuri acordate personalului” | 700 |
| | x | | |

- *rețineri din indemnizația de concediu medical*:

| | | | |
|---|---|---|---|
| | x | | |
| **423** „Personal - ajutoare materiale datorate” | = | % | 94 |
| | | **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale” | 45 |
| | | **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj” | 1 |
| | | **444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor” | 48 |
| | x | | |

Repartizarea impozitului pe veniturile din salarii pe conturile corespondente (421 şi 423) ridică anumite dificultăți. În cazul prezentat impozitul a fost repartizat proporțional cu ponderea sumelor aferente conturilor 421 şi 423 în venitul net.

Împărțit pe conturi restul de plată în sumă de 1.869 lei se prezintă astfel:

Contul **421** = 2.932 – 1.480 = 1.452 lei;

Contul **423** = (102 + 409) – 94 = 417 lei.



Scanned with OKEN Scanner

**- Înregistrarea contribuțiilor datorate de societate:**

*Contribuția de asigurări sociale:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6451** „Contribuția privind contribuția unității la asigurările sociale" | = | **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale" | 699 |

*Contribuția la fondul de șomaj:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6452** „Cheltuieli privind contribuția unității la ajutorul de șomaj" | = | **4371** „Contribuția unității la fondul de șomaj" | 15 |

*Contribuția la asigurările sociale de sănătate:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6453** „Cheltuieli cu contrib. angajator la asigurările sociale de sănătate" | = | **4313** „Contribuția angajator pentru asigurările sociale de sănătate" | 158 |

*Contribuția pentru concedii și indemnizații:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6455** „Cheltuieli cu contrib. angajator pentru concedii și indemnizații" | = | **4315** „Contribuția angajator pentru concedii și indemnizații concedii și indemnizații" | 26 |

*Contribuția la asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6456** „Cheltuieli cu contrib. unității la asigurările pentru accidente de muncă și boli prof." | = | **4316** „Contribuția unității la asigurările pentru accidentele de muncă și boli profesionale" | 5 |



Scanned with OKEN Scanner

*Contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **6457** „Cheltuieli cu contrib. unității la fondul de garantare pentru creanțelor salariale” | = | **4373** „Contribuția unității la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale” | 8 |

*Comisionul de 0,75% datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” | = | **447.1** „Fonduri speciale - comision ITM” | 23 |

*- Înregistrarea reținerii indemnizației de concediu medical din contribuția datorată de către angajator:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4315** „Contribuția angajatorului pentru concedii şi indemnizații” | = | **423** „Personal - ajutoare materiale datorate” | 26 |

*- Înregistrarea creanței de încasat reprezentând indemnizația de concediu medical suportată din fondul național unic de asigurări sociale de sănătate – diferența care excede contribuția datorată de către angajator:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4382.1** „Alte creanțe sociale indemnizații de recuperat din FNUASS” | = | **423** „Personal – ajutoare materiale datorate” | 383 |

*- Plata prin casierie a drepturilor salariale:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **5311** „Casa în lei” | 1.869 |
| **421** „Personal – salarii datorate” | | | 1.452 |
| **423** „Personal – ajutoare materiale datorate” | | | 417 |



Scanned with OKEN Scanner

*- Plata din contul curent al societății a obligațiilor datorate la buget:*

| | | |
|---|---|---|
| % | = **5121** „Conturi la bănci în lei" | 1.782 |
| **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale" | | 699 |
| **4312** „Contzribuția personalului la asigurările sociale" | | 353 |
| **4313** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | | 158 |
| **4314** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" | | 162 |
| **4316** „Contribuția unității la asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale" | | 5 |
| **4371** „Contribuția unității la fondul de șomaj" | | 15 |
| **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj" | | 15 |
| **4373** „Contribuția unității la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale" | | 8 |
| **444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor" | | 344 |
| **447.1** „Fonduri speciale – Comision ITM" | | 23 |

*- Încasarea de la Casa de Asigurări de Sănătate a creanței privind indemnizația de concediu medical:*

| | | |
|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = **4382.1** „Alte creanțe sociale indemnizații de recuperat din FNUASS" | 383 |

Diferența de indemnizație suportată din fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, care excede contribuția angajatorului pentru concedii și indemnizații, se recuperează de la Casa de Asigurări Sănătate prin depunerea unei cereri, însoțită de o copie de pe declarația depusă și exemplarul numărul 2 al certificatului de concediu medical.



Scanned with OKEN Scanner

**Studiul de caz nr. 2.**

**Determinarea şi înregistrarea drepturilor de personal neridicate**

O societate comercială înregistrează drepturi de personal neridicate în sumă de 2.000 lei, compuse din 1.750 lei salarii şi 250 lei indemnizaţii pentru incapacitate temporară de muncă.

După 2 ani un salariat se prezintă şi îşi ridică drepturile ce i se cuvin în sumă de 900 lei.

Restul drepturilor de personal în sumă de 1.100 lei nu sunt ridicate în termenul legal de prescriere şi se înregistrează la venituri.

Filiera înregistrărilor în contabilitate este următoarea:

- *înregistrarea drepturilor de personal neridicate în termenul legal:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **426** „Drepturi de personal neridicate" | 2.000 |
| **421** „Personal – salarii datorate" | | | 1.750 |
| **423** „Personal – ajutoare materiale datorate" | | | 250 |

- *achitarea ulterioară a drepturilor de personal neridicate în termen:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **426** „Drepturi de personal neridicate" | = | **5311** „Casa în lei" | 900 |

- *trecerea la venituri a drepturilor de personal neridicate care au depăşit termenul de prescriere:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **426** „Drepturi de personal neridicate" | = | **7588** „Alte venituri din exploatare" | 1.100 |

Pentu respectarea unui principiu de bază al contabilităţii şi anume cel al independenţei exerciţiilor, considerăm că în locul contului *7588 „Alte venituri din exploatare"* poate fi utilizat contul *117 „Rezultatul reportat"*.



Scanned with OKEN Scanner

**Studiul de caz nr. 3.**

**Determinarea şi înregistrarea avantajelor în natură acordate salariaţilor**

Avantajele acordate în natură personalului angajat reprezintă, potrivit reglementărilor Codului fiscal, *venituri impozabile* ale persoanelor fizice care le primesc.

Suma în bani cuvenită pentru munca prestată nu poate fi mai mică decât echivalentul salariului minim brut pe ţară.

Înregistrarea în contabilitate a acordării avantajelor în natură se face potrivit conţinutului economic al operaţiunilor şi nu conform formei juridice, respectându-se astfel principiul prevalenţei economicului asupra juridicului.

O entitate economică acordă salariaţilor săi avantaje în natură reprezentând produse finite, conform contractului colectiv de muncă, la preţul de înregistrare în contabilitate de 3.000 lei.

Valoarea avantajelor acordate în natură majorează venitul brut realizat de către salariaţi, înregistrându-se în fondul de salarii, intrând astfel atât în baza de calcul a contribuţiilor angajatorului şi a salariaţilor, precum şi în baza de calcul a impozitului pe veniturile din salarii.

- *înregistrarea cheltuielilor salariale privind avantajele acordate salariaţilor în natură:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **641** „Cheltuieli cu salariile personalului” | = | **421** „Personal - salarii datorate” | 3.000 |

- *predarea către salariaţi a produselor finite acordate ca avantaje în natură:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **421** „Personal – salarii datorate” | = | **345** „Produse finite” | 3.000 |

- *înregistrarea TVA colectată aferentă produselor acordate:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” | = | **4427** „TVA colectată” | 570 |



Scanned with OKEN Scanner

*Contribuțiile și impozitul pe veniturile de natura salariilor*, aferente avantajelor acordate în natură, se reţin de la salariat din drepturile cuvenite în bani.

Dacă avantajele acordate în natură salariaților nu sunt impozitate, cheltuielile aferente acestor avantaje reprezintă *cheltuieli nedeductibile* pentru societate.

**Studiul de caz nr. 4.**
**Alte creanțe în legătură cu personalul**

Unui salariat i se închiriază de către entitatea la care lucrează o locuință pentru care plăteşte o chirie lunară de 200 lei plus TVA 19%.

*- înregistrarea creanței privind chiria de încasat:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul" | = | % | 238 |
| | | **706** „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii" | 200 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 38 |

*- încasarea în numerar a chiriei:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei" | = | **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul" | 238 |

*- sau reținerea chiriei pe statul de salarii:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **421** „Personal – salarii datorate" | = | **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul" | 238 |

În contul *4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"* mai pot fi înregistrate creanțe față de personal, reprezentând: *cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal, avansuri nejustificate, drepturi necuvenite ce urmează a fi recuperate de către angajator, imputații și alte creanțe.*



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 8

# IMPOZITUL PE PROFIT ŞI VENIT ÎNTRE STANDARDE CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 8.1.Conţinutul, reglementarea şi calculul impozitului pe profit

**Profitul** reprezintă expresia raţionalităţii activităţii economice, relevând câştigul, avantajul realizat sub formă bănească dintr-o acţiune, operaţie sau exercitarea unei activităţi. Acesta sintetizează rezultatele activităţii unei entităţi economice constituind motivaţia obiectivă a întreprinzătorilor şi proprietarilor de capital.

Profitul stimulează iniţiativa, acceptarea riscului şi incită la realizarea eforturilor de sporire a raţionalităţii sau eficienţei cultivând spiritul de economie.

Obţinerea profitului este condiţia continuării şi dezvoltării activităţii. Profitul se obţine atunci când veniturile realizate din orice sursă sunt superioare cheltuielilor efectuate pentru realizarea acestora.

*Contribuabilii plătitori* de impozit pe profit sunt*):

- persoanele juridice române;
- persoanele juridice străine care desfăşoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România;
- persoanele juridice străine şi persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică;
- persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăţi imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deţinute la o persoană juridică română;

---

*) Art. 13 din Legea 571/22.12.2003, privind Codul Fiscal, publicată în MO nr. 927/23.12.2003



Scanned with OKEN Scanner

- persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât şi în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoane fizică se calculează, se reţine şi se varsă de către persoana juridică română.

Contribuabilii care nu datorează impozit pe profit sunt precizaţi prin art.15 al Codului fiscal actualizat.

Entităţile economice care obţin din activitatea desfăşurată profit, datorează bugetului de stat un impozit pe profit calculat prin aplicarea unei cote procentuale (16%) asupra *profitului impozabil* (fiscal) care se determină ca diferenţa dintre veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora în cadrul unui an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal şi se scad veniturile neimpozabile. Situaţia inversă, când volumul veniturilor este depăşit de cel al cheltuielilor, se concretizează într-o pierdere fiscală.

***Rezultatul contabil brut = Venituri - Cheltuieli***

Profitul contabil este profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul*).

***Rezultatul impozabil*** (fiscal) = ***Rezultatul contabil brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile – Alte deduceri***

Profitul impozabil (pierderea fiscală) este profitul (pierderea) determinat în concordanţă cu regulile stabilite de autorităţile fiscale**).

***Impozitul pe profit = Rezultatul impozabil x 16%***

Contribuabili care desfăşoară activităţi de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive (inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere) şi la care impozitul pe profit datorat

---

*) IAS 12 „Impozitul pe profit", Editura CECCAR pg. 889
**) IAS 12



Scanned with OKEN Scanner

pentru activitățile prevăzute este mai mic de 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat asupra veniturilor respective.

În contextul crizei economice globale, în scopul creşterii veniturilor bugetului de stat şi a reducerii astfel a deficitului bugetar a fost adoptată *Ordonanța de Urgență nr. 34* din 11 aprilie 2009, prin care se aduc modificări Codului fiscal, în sensul modificării art. 18 prin introducerea unor prevederi referitoare la *impozitul minim*. Astfel contribuabilii au obligația, ca în situația în care impozitul pe profit calculat potrivit regulilor generale este mai mic decât impozitul minim stabilit pentru tranşa de venituri corespunzătoare, să plătească la bugetul de stat *impozitul minim*.

*Impozitul minim anual* se stabileşte în funcție de veniturile totale din orice sursă, înregistrate pentru anul fiscal precedent, mai puțin:

- *veniturile din variația stocurilor;*
- *veniturile din producția de imobilizări;*
- *veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale pentru finanțarea investițiilor;*
- *veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere;*
- *veniturile din anularea datoriilor şi majorărilor, care nu au fost cheltuieli deductibile, la momentul constituirii;*
- *veniturile din despăgubiri primite de la societățile de asigurare;*
- *veniturile neimpozabile, stabilite prin acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative.*

Tranşele de venituri şi impozitul minim aferent sunt stabilite la art. 18 alin. (3) al Codului fiscal:

| Venituri totale an precedent (lei) | Impozit minim an curent (lei) |
|---|---|
| 0 – 52.000 | 2.200 |
| 52.001 – 215.000 | 4.300 |
| 215.001 – 430.000 | 6.500 |
| 430.001 – 4.300.000 | 8.600 |
| 4.300.001 – 21.500.000 | 11.000 |
| 21.500.001 – 129.000.000 | 22.000 |
| peste 129.000.001 | 43.000 |



Scanned with OKEN Scanner

Sunt considerate *venituri neimpozabile*[*)] la calculul impozitului pe profit:

- *dividendele primite de la o persoană juridică română*;

- *diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare* înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, a beneficiilor sau a primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum şi diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare şi investiții deținute ca imobilizări. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum şi la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;

- *veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile* precum şi din *anularea provizioanelor* pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;

- *alte venituri neimpozabile* prevăzute expres în acorduri şi memorandumuri aprobate prin acte normative;

- *dividendele primite, după data aderării*, de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială situată într-un stat membru, dacă persoana juridică română întruneşte cumulativ următoarele condiții:

1. plăteşte impozit pe profit conform normelor în vigoare;

2. deține minim 15% din capitalul social al unei persoane juridice dintr-un stat membru, respectiv 10% începând cu 01.01.2009;

3. deține participația de 15% pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani la data înregistrării venitului din dividende.

Sunt venituri neimpozabile în aceleaşi condiții şi dividendele primite de persoana juridică română prin intermediul sediului sau permanent situat într-un stat membru al Uniunii Europene.

La stabilirea bazei de calcul a impozitului pe profit – *profitul impozabil* – pot fi considerate *cheltuieli deductibile* doar acele cheltuieli care sunt *efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile*.

Sunt considerate cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil şi cheltuielile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, dacă:

---

*) Art. 20 şi 20[1] din Codul Fiscal



Scanned with OKEN Scanner

- *a fost închisă procedura de faliment a debitorilor, în baza unei hotărâri judecătoreşti;*

- *debitorul a decedat şi nu există posibilitatea recuperării creanţei de la moştenitori;*

- *debitorul este dizolvat, sau lichidat, fără a avea un succesor;*

- *debitorul înregistrează dificultăţi financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.*

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal*) dificultăţile financiare majore ale debitorului se referă la situaţiile excepţionale determinate de calamităţi naturale, epidemii, epizotii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe, sau caz de război.

Sunt *deductibile fiscal* la calculul profitului impozabil şi sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea *fondului de rezervă* în limita a 5% din profitul brut contabil anual până ce acesta va atinge 20% din capitalul social subscris şi vărsat.

Totodată reprezintă *cheltuieli deductibile* fiscal şi sumele constituite trimestrial ca *provizioane pentru garanţii de bună execuţie* acordate clienţilor, însă *numai pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv.* Beneficiază de deducere provizioanele constituite la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Sunt considerate cheltuieli deductibile şi sumele reprezentând *ajustări pentru deprecierea creanţelor* constituite în limita unui procent de 30%, din valoarea *creanţelor* asupra clienţilor, care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiţii:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
- sunt neîncasate într-o perioadă ce depăşeşte 270 de zile de la data scadenţei;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- nu sunt datorate de o persoană afiliată contribuabilului;
- au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

*Ajustările pentru depreciere* sunt deductibile la nivelul integral al valorii creanţelor care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele

---

*) HG 44/22.01.2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, privind Codul fiscal, publicat în MO nr. 112/06.02.2004.



Scanned with OKEN Scanner

condiții:

- sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2007;
- sunt deținute la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a insolvenței, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- nu sunt datorate de o persoană afiliată contribuabilului;
- au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

*Cheltuielile nedeductibile*[*)] reprezintă cheltuielile care, potrivit Codului fiscal, nu sunt acceptate la deducere, în determinarea profitului impozabil. Reprezintă *cheltuieli nedeductibile:*

- *cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit* datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitul pe profit sau pe venit plătit în străinătate. Sunt totodată nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate în România și suportate de către contribuabil;
- *dobânzile/majorările de întârziere, amenzile și penalitățile* datorate către autoritățile române și străine, potrivit prevederilor legale, ori cele datorate în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate *lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile,* pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor legale (cu excepția stocurilor și imobilizărilor corporale amortizabile distruse în urma calamităților naturale sau datorită altor cauze de forță majoră);
- cheltuielile cu *taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură*, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;
- *cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților,* altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață al acestor bunuri sau servicii;

---

*) Art. 21, alin. (4) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.



Scanned with OKEN Scanner

- *cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ*, întocmit în conformitate cu reglementările contabile în vigoare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune;

- *cheltuielile înregistrate de către societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol* adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată în folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

- *cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare* la persoanele juridice la care se dețin participații, precum și de diferențele nefavorabile de valoarea aferente obligațiunilor emise pe termen lung, cu excepția celor determinate de vânzarea-cesionarea acestora;

- *cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile*;

- *cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite* sau care nu sunt reglementate prin acte normative în vigoare;

- cheltuielile cu *primele de asigurare plătite* de angajator, în numele angajatului, care *nu sunt incluse în veniturile salariale* ale angajatului;

- *alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat*, cu excepția celor neimpozabile potrivit prevederilor referitoare la impozitul pe venit;

- cheltuielile cu serviciile de *management, consultanță*, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activităților proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;

- *cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului,* precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

- *pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu neîncasate*, pentru partea neacoperită de ajustare cu excepția situațiilor în care: procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești; debitorul a decedat și creanța nu



Scanned with OKEN Scanner

poate fi recuperată de la moştenitori; debitorul este dizolvat sau lichidat şi nu există succesori; sau debitorul înregistrează dificultăţi financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul. În situaţia în care contribuabilii scot din evidenţă clienţii neîncasaţi, sunt obligaţi să comunice în scris acestora scoaterea din evidenţă a creanţelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;

- *cheltuielile de sponsorizare* şi mecenat, precum şi *cheltuielile privind bursele private* acordate potrivit legii;

- cheltuielile înregistrate în contabilitate, care au la bază un *document emis de un contribuabil inactiv*, al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului preşedintelui ANAF;

- *cheltuielile cu taxele şi cotizaţiile* către organizaţiile *neguvernamentale* sau asociaţiile profesionale care au legătură cu activitatea desfăşurată de contribuabil şi care depăşesc echivalentul a 4.000 euro anual, cu excepţia taxelor de înscriere, cotizaţiilor şi contribuţiilor obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, a contribuţiilor pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă, a taxelor de înscriere, cotizaţiilor şi contribuţiilor datorate către camerele de comerţ şi industrie, organizaţii sindicale şi organizaţii patronale;

- cheltuielile reprezentând valoarea *deprecierilor mijloacelor fixe,* în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreştere a valorii acestora;

- în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, *cheltuielile privind combustibilul* pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depăşească 3.500 kg şi care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând şi scaunul şoferului, aflate în proprietatea sau în folosinţa contribuabilului, cu excepţia situaţiei în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenţie, reparaţii, pază şi protecţie, curierat, transport de personal la şi de la locul de desfăşurare a activităţii, precum şi vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenţi de vânzări şi de agenţi de recrutare a forţei de muncă;



Scanned with OKEN Scanner

2) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3) vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfăşurarea activităţii de instruire în cadrul şcolilor de şoferi.

Condiţia obligatorie pentru încadrarea în excepţiile de la limitarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu combustibilul, este ca autovehiculele respective să fie utilizate în mod exclusiv pentru activităţile respective, *per a contrario*, dacă autovehiculul este utilizat şi în scopul desfăşurării activităţilor exceptate şi în alte scopuri, cheltuielile cu combustibilul pentru aceste vehicule nu este deductibil.

*Cheltuielile de sponsorizare şi mecenat*, efectuate cu respectarea prevederilor legale în materie, se scad din impozitul pe profit cu respectarea cumulativă a următoarelor condiţii:

- sunt în limita a 3‰ din cifra de afaceri;
- nu depăşesc mai mult de 20% din impozitul pe profit.

Din punct de vedere fiscal alături de cheltuielile deductibile şi cele nedeductibile, există o categorie aparte de *cheltuieli care au o deductibilitate limitată*[*)]:

- *cheltuielile de protocol* în limita unei cote de *2%* aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit;
- suma cheltuielilor cu *indemnizaţia de deplasare acordată salariaţilor* pentru deplasări în România şi în străinătate, în limita a de *2,5* ori nivelul legal stabilit pentru instituţiile publice;
- *cheltuielile sociale*, în limita unei cote de până la *2%* aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului. Intră sub incidenţa acestei limite cu prioritate ajutoarele pentru naştere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile şi protezele, precum şi cheltuielile pentru funcţionarea corespunzătoare a unor activităţi sau unităţi aflate în administrarea contribuabililor: grădiniţe, creşe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale şi ale accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee,

---

*) Art. 21, alin. (3) din Codul fiscal



Scanned with OKEN Scanner

biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamilişti, precum şi pentru şcolile pe care le au sub patronaj. În cadrul acestei limite pot fi deduse şi cheltuielile reprezentând: tichete de creşă acordate de angajator, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori ai salariaţilor, cadouri în bani sau în natură acordate salariatelor, costul prestaţiilor pentru tratament şi odihnă, inclusiv transportul pentru salariaţii proprii şi pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariaţii care au suferit pierderi în gospodărie şi contribuţia la fondurile de intervenţie ale asociaţiei profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din şcoli şi centre de plasament;

- *perisabilităţile, în limitele stabilite* de organele de specialitate ale administraţiei centrale, împreună cu instituţiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice;

- *cheltuielile cu tichetele de masă* acordate de către angajatori salariaţilor, potrivit prevederilor legale;

- *cheltuielile cu provizioane şi rezerve*, în limitele prevăzute la art. 22 din Codul fiscal;

- *cheltuielile cu dobânda şi diferenţele de curs valutar*, în funcţie de nivelul ratei dobânzii de referinţă a Băncii Naţionale a României şi de gradul de îndatorare a capitalului (gradul de îndatorare a capitalului trebuie să fie mai mic sau egal cu trei), conform regulilor prevăzute la art. 23 din Codul fiscal. Nu este limitată deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile şi pierderile din diferenţe de curs valutar, în legătură cu împrumuturile obţinute direct sau indirect de la bănci internaţionale de dezvoltare şi organizaţii similare, şi cele care sunt garantate de stat, cele aferente împrumuturilor obţinute de la instituţiile de credit române sau străine, instituţiile financiare nebancare, de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii, precum şi cele obţinute în baza obligaţiunilor admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată;

- *cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în limitele prevăzute* la art. 24 din Codul fiscal. *Deducerile de amortizare* se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă, iar câştigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau scoaterea din funcţiune a mijloacelor fixe se calculează pe baza valorii lor fiscale, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală;



Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la *schemele facultative* de *pensii ocupaționale*, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a *400 euro într-un an fiscal*, pentru fiecare participant;

- *cheltuielile cu primele de asigurare voluntare* de sănătate, în limita reprezentând echivalentul în lei a *250 euro într-un an fiscal*, pentru fiecare participant;

- *cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea locuințelor de serviciu* situate în localitatea unde se află sediul social sau unde societatea are sedii secundare, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor construite prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, care se majorează din punct de vedere fiscal cu 10%. Diferența nedeductibilă trebuie recuperată de la beneficiari, respectiv chiriași/locatari;

- *cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu aflat în locuința proprietate personală* a unei persoane fizice, folosită în scop personal, deductibile în limita corespunzătoare suprafețelor puse la dispoziția societății în baza contractelor încheiate între părți, în acest scop;

- *cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare a persoanei juridice*, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Limitarea nu se referă la cheltuielile privind combustibilii, care reprezintă cheltuieli nedeductibile, beneficiind de deducere doar pentru activitățile exceptate*).

Limitele cheltuielilor deductibile se aplică la fiecare termen de calcul a impozitului pe profit. Începând cu anul 2007, la calculul impozitului pe profit se iau în considerare ca și cheltuieli deductibile, indiferent dacă entitatea în cauză obține sau nu profit, cheltuielile efectuate cu transportul și cazarea angajaților și administratorilor pentru deplasări în interes de serviciu, precum și cheltuielile de marketing.

*Fondul de riscuri bancare generale* constituit de bănci în limita a 1% din soldul activelor purtătoare de riscuri specifice activității bancare se va constitui din profitul contabil determinat după deducerea

*) Activitățile exceptate de la limitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 21 alin. (4), lit t) din Codul Fiscal, introdusă prin OUG 34/2009



Scanned with OKEN Scanner

cheltuielii cu impozitul pe profit, nu din profitul contabil determinat înainte de deducerea impozitului.

*Veniturile obținute de organizațiile nonprofit* și organizațiile patronale din vânzarea titlurilor de participare obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite nu mai sunt scutite de impozit pe profit.

*Procesele de reorganizare a entităților sunt în general neutre din punct de vedere fiscal.* Transferul elementelor de activ și pasiv de la o entitate la alta, prin fuziune, divizare sau schimb de acțiuni, nu constituie o operațiune impozabilă din punct de vedere al impozitului pe profit. Elementele de activ și pasiv transmise își păstrează valoarea fiscală avută la societățile cedente, cu condiția ca aceste societăți să precizeze, această valoare, prin protocolul de predare.

În momentul schimbării destinației, a reducerii sau anulării unui provizion sau rezerve, deduse la calculul impozitului pe profit, acestea se includ în venitul impozabil, indiferent de motivul reducerii sau anulării. În cazul reorganizării prin fuziune sau divizare dacă societățile care preiau elementele de activ și pasiv preiau și păstrează destinația provizioanelor sau a rezervelor constituite de societatea cedentă, acestea nu se impozitează.

*Sumele înregistrate în conturi de rezerve legale și rezerve reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea* capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor înregistrate. În caz contrar, asupra acestor sume se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data înregistrării acestor rezerve.

Începând cu data de 1 mai 2009, prin modificările aduse Codului fiscal de OUG 34/2009, *rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe,* efectuată după data de 1 ianuarie 2004, deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv cu scoaterea din gestiune a activelor respective. Introducerea acestei prevederi generează creșterea bazei impozabile și implicit a impozitului pe profit, prin considerarea cotei-părți de amortizare, respectiv a cotei părți a cheltuielii privind activele cedate, aferentă rezervei din reevaluare, ca și un element similar



Scanned with OKEN Scanner

veniturilor, efectul fiind identic cu acela al *nedeductibilității valorii rezervelor din reevaluare.*

Pentru determinarea impozitului pe profit, contribuabilii trebuie să întocmească ***Registrul de evidență fiscală***. Acesta are 100 de file și trebuie *șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal.* Registrul de evidență fiscală are ca scop înscrierea tuturor informațiilor care au stat la baza determinării profitului impozabil și a calculului impozitului pe profit cuprins în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat*).

Informațiile din Registrul de evidență fiscală vor fi înregistrate în ordine cronologică și vor corespunde cu operațiunile fiscale și cu datele privind impozitul pe profit din declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Impozitul pe profit calculat și înscris în Registrul de evidență fiscală va fi identic cu cel înscris în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat.

*Pierderea anuală fiscală* stabilită prin declarația de impozit pe profit se recuperează, în ordinea înregistrării, la fiecare termen de plată, din *profiturile impozabile* obținute în următorii *5 ani* consecutivi.

Pierderile fiscale anuale înregistrate începând cu anul 2009, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii *7 ani consecutivi,* la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Spre deosebire de legislația comunitară în vigoare, legislația românească nu permite ca pierderea fiscală înregistrată de către societățile care își încetează existența în urma fuziunii sau divizării să poată fi recuperată de către societatea sau societățile care preiau activele și pasivele.

În cazul persoanelor juridice străine la recuperarea pierderii anuale se iau în considerare numai activitățile economice, cotele de participare, profiturile și pierderile atribuibile sediului permanent din România.

Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe venit și care anterior au înregistrat pierdere fiscală intră sub incidența prevederilor referitoare la recuperarea pierderilor de la data la care au revenit la sistemul de impozitare a impozitului pe profit.

---

*) OMFP 870/21.06.2005, privind Registrul de evidență fiscală, MO nr. 549/2005.



Scanned with OKEN Scanner

## 8.2. Termene de plata şi declarare a impozitului pe profit

*Calculul şi înregistrarea impozitului pe profit se face cumulat de la începutul anului.*

Contribuabilii sunt obligaţi să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV până la data de *25 ianuarie inclusiv a anului următor* o sumă egală cu impozitul calculat şi evidenţiat pe trimestrul III, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanţ să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea declaraţiei anuale privind impozitul pe profit, adică până la data de *15 aprilie* a anului următor.

Contribuabili care definitivează închiderea exerciţiului financiar până la date de 15 februarie a anului următor, vor depune declaraţia anuală şi vor plăti impozitul pe profit până la această dată, fără a mai avea obligaţia de a declara şi plăti pentru trimestrul IV a anului anterior un impozit egal cu cel stabilit pentru trimestrul III.

*Persoanele juridice fără scop patrimonial* calculează şi plătesc impozitul pe profit anual până la data de *15 februarie* a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Persoanele juridice care-şi încetează activitatea au obligaţia de a depune declaraţia anuală de impunere şi de a plăti impozitul până la *data depunerii situaţiilor financiare* la Registrul Comerţului.

Contribuabilii, societăţi comerciale bancare, persoane juridice române şi sucursalele din România ale băncilor, precum şi persoanele juridice străine au obligaţia de a plăti, cu titlu de *plăţi anticipate* efectuate trimestrial (până la data de *25 inclusiv a lunii următoare* trimestrului pentru care se efectuează plata), actualizate cu *indicele de inflaţie* (luna decembrie faţă de aceeaşi lună a anului anterior) estimat cu ocazia elaborării bugetului, dar comunicat prin ordin al ministrului economiei şi finanţelor, până la data de 15 aprilie al anului fiscal pentru care se efectuează plăţile anticipate. Termenul până la care se efectuează plata este cel de depunere a declaraţiei privind impozitul pe profit. Contribuabilii, alţii decât cei menţionaţi anterior, au obligaţia de a declara şi plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.



Scanned with OKEN Scanner

Începând cu anul *2010*, aceşti contribuabili urmează să aplice sistemul *plăţilor anticipate*. Dacă la sfârşitul unui trimestru se înregistrează pierdere contabilă, contribuabilii nu mai au obligaţia de a efectua plata anticipată pentru acel trimestru. Contribuabilii nou înfiinţaţi, înfiinţaţi în cursul anului precedent sau care la sfârşitul anului fiscal precedent înregistrează pierdere fiscală efectuează plăţi anticipate în contul impozitului pe profit la nivelul sumei rezultate din aplicarea cotei de impozit asupra profitului contabil al perioadei pentru care se efectuează plata anticipată.

Pentru *neplata la termen* a impozitului pe profit se datorează majorări de întârziere potrivit reglementărilor în vigoare privind executarea creanţelor bugetare.

În cursul anului fiscal contribuabilii au obligaţia de a depune *declaraţia de impunere* până la termenul de plată a impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanţ, să depună declaraţia de impunere pentru anul fiscal expirat până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.

Începând cu data de 1 mai 2009, contribuabilii trebuie să ţină cont şi de prevederile Codului fiscal, referitoare la impozitul minim, prevederi introduse prin OUG 34/2009. Astfel aceştia trebuie să compare impozitul pe profit rezultat din calcul cu impozitul minim datorat, iar în situaţia în care impozitul pe profit calculat este mai mic decât impozitul minim, să declare şi să plătească la bugetul de stat o sumă egală cu impozitul minim.

Contribuabilii sunt obligaţi să depună odată cu *declaraţia de impunere anuală* şi o declaraţie privind plăţile sau angajamentele de plată către persoane fizice sau juridice străine care să cuprindă:

- sumele datorate;
- scopul plăţii;
- beneficiarul.

*Declaraţia de impunere se semnează de către administrator* sau orice altă persoană autorizată potrivit legii să-l reprezinte, contribuabilii fiind răspunzători pentru calculul impozitelor declarate şi depunerea în termen a declaraţiei de impunere.

Constatarea, controlul, urmărirea, încasarea şi executarea silită a impozitului pe profit, precum şi a penalităţilor sau majorărilor de



Scanned with OKEN Scanner

întârziere se efectuează de organele fiscale ale Ministerului Finanțelor Publice, respectiv ANAF.

## 8.3. Studiu de caz privind, calculul, declararea şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit

*Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit* se realizează cu ajutorul conturilor 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", respectiv 441 „Impozitul pe profit".

691 = 4411

4411 = 5121

**Studiu de caz:**

O societate comercială plătitoare de impozit pe profit înregistrează la 31 decembrie a anului 2009 următoarele date:

- cheltuieli cu materiile prime: 120.500 lei;
- cheltuieli cu materiale auxiliare: 3.200 lei;
- cheltuieli cu energia şi apa: 5.500 lei;
- cheltuieli privind mărfurile: 180.000 lei;
- cheltuieli cu reparațiile curente ale utilajelor: 25.500 lei;
- cheltuieli de reclamă şi publicitate: 1.500 lei;
- cheltuieli de protocol: 2.800 lei;
- alte cheltuieli cu serviciile executate de terți: 85.500 lei;
- cheltuieli cu impozite şi taxe: 6.200 lei;
- cheltuieli cu salariile personalului: 115.000 lei;
- cheltuieli cu contribuțiile sociale: 33.350 lei;
- cheltuieli cu majorări de întârziere: 1.550 lei;
- cheltuieli de sponsorizare: 3.500 lei;
- alte cheltuieli din exploatare: 650 lei;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor: 45.500 lei;
- ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți: 4.550 lei;
- cheltuieli cu dobânzile: 9.200 lei;

**Total cheltuieli: 644.000 lei**

- venituri din vânzarea produselor finite: 355.000 lei;
- venituri din vânzarea mărfurilor: 243.000 lei;



Scanned with OKEN Scanner

- venituri din prestări servicii: 73.450 lei;
- alte venituri din exploatare: 3.700 lei;
- venituri din dobânzi: 550 lei.

**Total venituri: 675.700 lei**

*Pierderea fiscală* de recuperat aferentă exercițiului precedent este în sumă de 9.350 lei.

Cheltuielile înregistrate în contabilitatea societății sunt efectuate în scopul desfășurării obiectului de activitate al societății și a obținerii de venituri impozabile.

Din valoarea cheltuielilor cu majorările de întârziere 1.340 lei reprezintă majorări pentru plata cu întârziere a obligațiilor bugetare iar 210 lei majorări de întârziere datorate în cadrul contractelor economice către furnizori. Alte cheltuieli reprezintă cheltuieli înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ corespunzător. Amortizarea a fost calculată prin utilizarea metodei liniare, valoarea contabilă a activelor amortizabile corespunde cu valoarea fiscală și nu există reevaluări a acestor active. Ajustările pentru deprecierea creanțelor clienți s-au constituit cu respectarea prevederilor art. 22 din Codul fiscal, fiind considerate cheltuieli deductibile.

Cheltuielile cu dobânzile sunt aferente unui credit bancar, fiind astfel considerate integral deductibile.

Până la data de 30 septembrie a exercițiului financiar societatea a constituit, declarat și plătit un impozit pe profit în sumă de 1.850 lei.

Societatea nu are constituite rezerve legale, capitalul social subscris vărsat al societății având o valoare de 20.000 lei.

Suma de 3.700 lei, înregistrată la alte venituri din exploatare, reprezintă penalități de întârziere plătite bugetului de stat și anulate ulterior, care în momentul înregistrării lor au fost tratate ca și cheltuieli nedeductibile. În consecință suma de 3.700 lei reprezintă venituri neimpozabile.

Pe baza veniturilor totale realizate în anul 2008 de către societate, în sumă de 211.500 lei, a fost stabilit un impozit minim anual de 4.300 lei.

Închiderea exercițiului financiar se definitivează până la data de 15 februarie a anului următor.



Scanned with OKEN Scanner

Se cere să se determine: *impozitul pe profit* şi să se înregistreze operaţiunile în contabilitatea societăţii.

- *Determinarea rezultatului contabil brut:*

*Rezultatul contabil brut* = Venituri – Cheltuieli = 675.700 – 644.000 = 31.700 lei.

- *Determinarea cheltuielilor nedeductibile:*

Stabilirea limitei deductibile a cheltuielilor de protocol:

Potrivit prevederilor art. 21 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal *cheltuielile de protocol* sunt deductibile *„în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenţei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile şi totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol şi cheltuielile cu impozitul pe profit"*

Venituri impozabile = 675.700 – 3.700 = 672.000 lei;

Cheltuielile aferente veniturilor impozabile mai puţin cheltuielile de protocol: 644.000 – 2.800 = 641.200 lei;

672.000 – 641.200 = 30.800 lei;

Cheltuieli de protocol deductibile = 30.800 lei x 2% = 616 lei;

*Cheltuieli de protocol nedeductibile* = 2.800 – 616 = *2.184 lei.*

Din cadrul *cheltuielilor privind majorările de întârziere*, din enunţ rezultă ca *nedeductibilă* suma de *1.340 lei* (majorări de întârziere datorate pentru plata cu întârziere a obligaţiilor bugetare).

*Cheltuielile de sponsorizare* în sumă de *3.500 lei*, sunt integral nedeductibile.

*Alte cheltuieli nedeductibile* sunt reprezentate de cheltuielile în sumă de *650 lei,* care conform enunţului nu au la baza înregistrării lor un document justificativ corespunzător.

Total cheltuieli nedeductibile = ***7.674 lei.***

- *Determinarea rezervei legale deductibile la calculul impozitului pe profit:*

Rezerva legală este deductibilă potrivit art. 22 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal *„în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad*



Scanned with OKEN Scanner

*veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat"* .

Profitul contabil brut – Venituri neimpozabile = 31.700 – 3.700 = 28.000 lei;

28.000 lei x 5% = 1.400 lei;

A cincea parte din capitalul social subscris şi vărsat = 20.000/5 = 4.000 lei.

Rezerva legală deductibilă = ***1.400 lei.***

*- Determinarea rezultatului impozabil (profit impozabil):*

*Profitul impozabil* = Rezultatul contabil brut + Cheltuieli nedeductibile fiscal – Venituri neimpozabile – Alte deduceri (rezerva legală) – Pierderi fiscale de recuperat din anii precedenți = 31.700 + 7.674 – 3.700 – 1.400 – 9.350 = ***24.924 lei.***

*- Determinarea impozitului pe profit:*

*Impozitul pe profit* = Rezultatul impozabil x 16% = 24.924 x 16% = 3.988 lei;

Având în vedere prevederile art. 21, alin (4), lit. p) din Codul fiscal societatea comercială scade din impozitul pe profit datorat sumele reprezentând cheltuieli de sponsorizare în limita a 3‰ din cifra de afaceri, fără a depăşi 20% din impozitul pe profit datorat.

Cifra de afaceri = 355.000 + 243.000 + 73.450 = 671.450 lei;

671.450 x 3‰ = 2.014 lei;

20% din impozitul pe profit = 3.988 lei x 20% = 798 lei;

***Impozit pe profit final datorat pentru exercițiul financiar al anului 2009 = 3.988 – 798 = 3.190 lei.***

Potrivit modificărilor aduse Codului fiscal de către OUG 34/2009, este necesară compararea impozitului pe profit rezultat din calcul aferent trimestrului cu impozitul minim datorat.

Impozit pe profit datorat pentru trimestrul IV = Impozitul pe profit calculat cumulat la 31 decembrie – Impozitul pe profit calculat la 30 septembrie = 3.190 – 1.850 = 1.340 lei.



Scanned with OKEN Scanner

Impozitul minim datorat pentru trimestrul IV = 4.300/12 luni x 3 luni = 1.075 lei.

Constatăm că impozitul calculat, potrivit regulilor generale, este mai mare decât impozitul minim şi prin urmare se declară şi se plăteşte impozitul calculat.

*Rezultatul net (profit net) = Rezultatul brut (profit brut) – Impozitul pe profit = 31.700 – 3.190 = 28.510 lei*

***- Înregistrarea operaţiunilor în contabilitatea societăţii:***

*- înregistrarea impozitului pe profit datorat la 30.09.2009:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit" | = | **4411** „Impozitul pe profit" | 1.850 |

*- închiderea contului 691:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **121** „Profit sau pierdere" | = | **691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit" | 1.850 |

*- plata către buget a impozitului pe profit datorat:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4411** „Impozitul pe profit" | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 1.850 |

*- închiderea conturilor de cheltuieli la data de 31.12.2009:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **121** „Profit sau pierdere" | = | % | 644.000 |
| | | **601** „Cheltuieli cu materiile prime" | 120.500 |
| | | **6021** „Cheltuieli cu materialele auxiliare" | 3200 |
| | | **605** „Cheltuieli privind energia şi apa" | 5500 |
| | | **607** „Cheltuieli privind mărfurile" | 180.000 |



Scanned with OKEN Scanner

| | | |
|---|---|---|
| **611** | „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” | 25.500 |
| **623.1** | „Cheltuieli de reclamă și publicitate” | 1.500 |
| **623.2** | „Cheltuieli de protocol” | 2.800 |
| **628** | „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți” | 85.500 |
| **635** | „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” | 6.200 |
| **641** | „Cheltuieli cu salariile personalului” | 115.000 |
| **645** | „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială” | 33.350 |
| **6581.1** | „Cheltuieli cu despăgubiri și penalități deductibile” | 210 |
| **6581.2** | „Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități nedeductibile” | 1.340 |
| **6582** | „Cheltuieli cu donațiile și subvențiile acordate” | 3.500 |
| **6588** | „Alte cheltuieli de exploatare” | 650 |
| **666** | „Cheltuieli privind dobânzile” | 9.200 |
| **6811** | „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” | 45.500 |
| **6814** | „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” | 4.550 |

**x**

*- închiderea conturilor de venituri la data de 31.12.2009:*



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | 121 „Profit sau pierdere” | 675.700 |
| 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” | | | 355.000 |
| 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate” | | | 73450 |
| 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” | | | 243000 |
| 758 „Alte venituri din exploatare” | | | 3700 |
| 766 „Venituri din dobânzi” | | | 550 |

- *înregistrarea impozitului pe profit datorat la 31.12.2009:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” | = | 4411 „Impozitul pe profit” | 1.340 |

- *închiderea contului 691:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| 121 „Profit sau pierdere” | = | 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” | 1.340 |

- *înregistrarea la 31.12.2009 a constituirii rezervei legale:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| 129 „Repartizarea profitului” | = | 1061 „Rezerve legale” | 1.400 |

- *înregistrarea la 01.01.2010 a profitului repartizat la rezerve legale şi a celui rămas de repartizat:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | % | 28.510 |
| 121 „Repartizarea profitului” | = | 117 „Rezultatul reportat” | 27.110 |
| | | 129 „Repartizarea profitului” | 1.400 |



Scanned with OKEN Scanner

*- plata, până la data de 15.02.2010, a impozitului pe profit datorat bugetului de stat:*

| | x | |
|---|---|---|
| **441** „Impozitul pe profit" | = | **5121**„Conturi la bănci în lei"1.340 |
| | x | |

*Profitul net rămas după repartizarea la rezervele legale*, poate fi distribuit, de către adunarea generală a acționarilor în momentul aprobării situațiilor financiare aferente anului 2009, *la dividende, alte rezerve, sau pe alte destinații legale, dar numai după acoperirea pierderilor înregistrate în anii precedenți.*

## 8.4. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Atunci când vorbim despre microîntreprinderi trebuie să facem distincție între *microîntreprinderile reglementate de prevederile Codului fiscal şi cele reglementate de legislația comunitară**), preluată în legislația națională prin intermediul Legii 346 din 14.07.2004**), privind stimularea înființării şi dezvoltării întreprinderilor mici şi mijlocii.

Legislația comunitară defineşte microîntreprinderile, ca fiind întreprinderi care au până la 9 salariați şi realizează o cifră de afaceri anuală netă sau dețin active totale de până la 2 milioane euro.

Potrivit prevederilor Codului fiscal *microîntreprinderea* este o persoană juridică română care îndeplineşte *cumulativ* următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

*- realizează venituri, altele decât cele din consultanță şi management, în proporție de peste 50%* din veniturile totale;

- are *de la 1 până la 9 salariați* inclusiv;

- a realizat venituri care nu au depăşit echivalentul în lei a *100.000 euro*;

*- capitalul social* al persoanei juridice este deținut de *persoane, altele decât statul*, autoritățile locale şi instituțiile publice.

---

*) Recomandarea 2003/361/CEE, privind definiția microîntreprinderilor, întreprinderilor mici şi mijlocii, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L24 din 20 mai 2003.

**) Monitorul Oficial nr. 681/29.07.2004.



Scanned with OKEN Scanner

### *8.4.1. Conținutul, reglementarea și calculul impozitului pe venitul microîntreprinderii*

*Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit* pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile prevăzute și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. De asemenea, microîntreprinderile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor pot opta pentru plata impozitului pe profit începând cu anul fiscal următor. Opțiunea se exercită până la data de 31 ianuarie a anului fiscal următor celui pentru care s-a datorat impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

O persoană juridică română *nou-înființată* poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu primul an fiscal, înscriind opțiunea în cererea de înregistrare la registrul comerțului, dacă la data înregistrării sunt îndeplinite condițiile prevăzute. Condiția privind angajarea a cel puțin unui salariat trebuie îndeplinită în termen de 60 de zile de la data înregistrării.

*Nu pot* opta pentru acest sistem de impunere persoanele juridice române care desfășoară activități în:

- domeniul bancar;
- domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital (cu excepția intermediarilor din acest domeniu);
- domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor;
- au capital social deținut de un acționar/asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.

*Plătitorii* de impozit pe veniturile microîntreprinderii, care în cursul unui an *nu mai îndeplinesc condițiile* prevăzute, *devin plătitori de impozit pe profit din anul următor* celui în care nu mai îndeplinesc aceste condiții, fără a mai avea posibilitatea de a reveni la această formă de impunere.

Microîntreprinderile care în cursul unui an fiscal realizează *venituri mai mari decât plafonul stabilit de 100.000 euro* sau ponderea veniturilor din consultanță și management depășește 50% din veniturile totale, plătesc impozit pe profit, din anul depășirii plafonului, luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate cumulat de la începutul anului fiscal respectiv. *Impozitul pe profit* se calculează începând cu trimestrul



Scanned with OKEN Scanner

în care a fost depăşit plafonul, fără a se datora majorări de întârziere iar din impozitul pe profit calculat se scad plăţile efectuate cu titlu de impozit pe veniturile microîntreprinderii pentru anul fiscal respectiv.

*Plătitorii* de impozit pe veniturile microîntreprinderii organizează şi conduc contabilitatea conform reglementărilor contabile în vigoare. Impozitul se calculează prin aplicarea *procentului* de *3% în 2009*, asupra sumei totale a veniturilor, cu *excepţia*:

- veniturilor din *variaţia stocurilor*;
- veniturilor din *producţia de imobilizări corporale şi necorporale;*
- veniturilor din exploatare reprezentând cota-parte a *subvenţiilor guvernamentale* şi a altor resurse pentru finanţarea investiţiilor;
- veniturilor din *provizioane şi ajustări*;
- veniturilor rezultate din *anularea datoriilor* şi a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;
- veniturilor realizate din *despăgubiri* de la societăţile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

Ca şi în situaţia plătitorilor de impozit pe profit, plătitorii de impozit pe venitul microîntreprinderii trebuie să ţină cont, începând cu 1 mai 2009 de modificările aduse Codului fiscal de OUG 34/2009, referitoare la *impozitul minim*. Astfel, dacă impozitul calculat este mai mic decât impozitul minim prevăzut, microîntreprinderile au obligaţia de a plăti o sumă echivalentă cu impozitul minim.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat se poate *diminua* în cazul *achiziţionării caselor de marcat*, prin deducerea valorii de achiziţie (pe bază de document justificativ) din baza impozabilă în trimestrul punerii lor în funcţiune.

*Plata impozitului se realizează trimestrial*, până la data de 25, inclusiv, a primei luni din trimestrul următor, având totodată obligaţia de a declara impozitul prin depunerea, la acelaşi termen a *Declaraţiei privind obligaţiile de plată la bugetul de stat* (Declaraţia 100).

În cazul unei asocieri fără personalitate juridică dintre o microîntreprindere plătitoare de impozit şi o persoană fizică rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderea are obligaţia de a calcula, reţine şi vărsa la bugetul de stat impozitul datorat de persoana fizică, impozit



Scanned with OKEN Scanner

calculat prin aplicarea cotei de 1,5% la veniturile ce revin acesteia din asociere.

### *8.4.2. Calculul şi reflectarea în contabilitate a impozitului pe veniturile microîntreprinderii*

Reflectarea în contabilitatea microîntreprinderilor *a impozitului pe venit* se realizează cu ajutorul conturilor 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite", respectiv 4418 „Impozitul pe venit"

698 = 4418
4418 = 5121

**Studiu de caz:**

O societate comercială înregistrată ca plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderii, înregistrează pentru trimestrul III al anului 2009, următoarele date:

Venituri realizate în trimestrul III 2009:

- Venituri din vânzarea produselor finite: 17.900 lei;
- Venituri din prestări servicii: 2.700 lei;
- Venituri din vânzarea mărfurilor: 27.100 lei;
- Variația stocurilor: 11.200 lei;
- Venituri din producția de imobilizări corporale: 8.500 lei;
- Venituri din despăgubiri de la asigurări: 4.550 lei.
- Venituri din dobânzi: 182 lei.

Societatea a achiziționat în luna august 2009 o casă de marcat în valoare de 1.950 lei + TVA 19%.

În anul 2009 societatea a obținut venituri totale, luate în calcul pentru stabilirea impozitului minim, în valoare de 325.800 lei, care determină pentru anul 2009 un impozit minim anual de 6.500 lei.

Se cere să se determine şi să se înregistreze în contabilitate impozitul pe venit.



Scanned with OKEN Scanner

- *Determinarea bazei de impozitare:*

*Veniturile totale* înregistrate de societate în trimestrul III 2009 = 17.900 + 2.700 + 27.100 + 11.200 + 8.500 + 4.550 + 182 = 72.132 lei;

*Venituri neimpozabile* = Variația stocurilor + Veniturile din producția de imobilizări + Veniturile din daune de la societatea de asigurare = 11.200 + 8.500 + 4.550 = 24.250 lei;

*Venituri impozabile* = 72.132 – 24.250 = 47.882 lei;

*Deduceri* reprezentând achiziția casei de marcat = 1.950 lei;

*Baza de calcul* a impozitului = 47.882 – 1.950 = 45.932 lei

- *Determinarea impozitului pe venitul microîntreprinderii:*

*Impozitul pe venit* = Baza de calcul x 3% = 45.932 x 3% = 1.378 lei.

Potrivit prevederilor legale se compară impozitul rezultat din calcul cu impozitul minim prevăzut:

Impozitul minim pentru trimestrul III 2009 = 6.500 lei/12 luni x 3 = *1.625 lei.*

Se constată faptul că impozitul calculat în sumă de 1.378 lei este mai mic decât impozitul minim, prin urmare societatea va plăti cu titlu de *impozit pe venitul microîntreprinderii* o sumă echivalentă cu impozitul minim, adică *1.625 lei.*

*Reflectarea în contabilitate a constituirii și plății impozitului:*

*- constituirea obligației de plată:*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **698** „Cheltuieli cu impozitul pe venit" | = | **4418** „Impozitul pe venit" | 1.625 |

*- închiderea contului 698:*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **121** „Profit sau pierdere" | = | **698** „Cheltuieli cu impozitul pe venit" | 1.625 |



Scanned with OKEN Scanner

*- plata, până la data de 25.10.2009, a impozitului pe venit datorat bugetului de stat:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4418** „Impozitul pe venit” | x | **= 5121** „Conturi la bănci în lei” | 1.625 |

Reflectarea în contabilitate a închiderii conturilor de venituri şi cheltuieli şi a repartizării profitului, se face cu respectarea aceloraşi reguli specificate anterior, la tratarea impozitului pe profit.



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 9

# CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ

## 9.1. Definiţii, sferă de aplicare, caracteristici

*Taxa pe valoarea adăugată (TVA)* este un impozit general pe consum, calculat pe tot circuitul bunurilor şi serviciilor, de la producător, respectiv prestator, până la consumatorul final. Este un impozit indirect, stabilit asupra valorii rezultate în fiecare stadiu al circuitului economic, datorat, de persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA şi suportat de către consumatorii finali. Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA trebuie să plătească bugetul de stat diferenţa dintre suma taxei colectată de la clienţii săi pentru vânzările de bunuri şi servicii şi taxa deductibilă achitată sau datorată de către persoana respectivă pentru achiziţia de bunuri şi servicii.

Fiind un *impozit indirect pe consum,* efectele creşterii sale asupra preţului sunt mai greu sesizabile pentru consumatorul final, acesta ştie că taxa este inclusă în preţ dar nu cunoaşte întotdeauna cuantumul ei exact, nesesizând astfel atât de puternic presiunea fiscală exercitată asupra lui.

Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată operaţiunile care îndeplinesc în mod *cumulativ* următoarele condiţii:

- constituie o *livrare* de bunuri sau o *prestare* de servicii efectuată cu plată sau o operaţiune asimilată acestora;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă;
- livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte dintr-o activitate economică.

*Persoana impozabilă*, este orice persoană, indiferent de statutul său juridic care efectuează de o manieră independentă *activităţi*



Scanned with OKEN Scanner

*economice* ce intră în sfera: producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii inclusiv activitățile extractive, agricole, ale profesiunilor libere sau asimilate, precum şi exploatarea activelor corporale şi necorporale în scopul obținerii de venituri.

*Instituțiile publice nu sunt considerate* persoane impozabile pentru activitățile lor administrative, sociale, educative, culturale, sportive, de ordine publică, de apărare şi siguranța statului pe care le desfăşoară în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfăşurarea acestor activități percep impozite, taxe, redevențe, cotizații sau onorarii.

*Instituțiile publice sunt considerate persoane impozabile* pentru activități cum sunt: telecomunicațiile; furnizare de energie electrică, termică, gaze, apă, agent frigorific; transport de bunuri şi persoane; depozitare de bunuri; închirieri, concesiuni; livrări de bunuri noi produse pentru vânzare; servicii şi activități prestate în porturi, aeroporturi, târguri, expoziții, activitatea magazinelor pentru personal; activitățile agenților de călătorie.

Prin *livrare de bunuri* se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin personal care acționează în numele acestora, iar prin *prestări de servicii* orice activitate care nu constituie livrare de bunuri cum sunt: orice muncă fizică şi intelectuală, lucrări de construcții montaj, servicii poştă, telecomunicații, închirieri, concesionări, intermedieri, servicii de publicitate, mandatare, operațiuni de leasing şi altele similare.

Prin *import de bunuri* se înțelege introducerea în țară de bunuri provenind din străinătate de către orice persoană indiferent de statutul său juridic, direct sau prin intermediari, plasate în regim vamal de import sau în regimuri vamale suspensive.



Scanned with OKEN Scanner

## 9.2. Regimuri de impozitare, locul operațiunilor impozabile și persoane obligate la plata taxei pe valoarea adăugată

*Operațiunile impozabile* cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică din punct de vedere al *regimului de impozitare* astfel:

*A. Operațiuni impozabile sau taxabile*, pentru care se aplică cota standard 19% sau cotele reduse de 9% și respectiv 5%;

Principalele *operațiuni taxabile* sau impozabile sunt:

*I. Livrări de bunuri* – care includ următoarele operații efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România:

- achiziții intracomunitare (AIC)*) de bunuri, altele decât mijloacele de transport noi sau produsele accizabile, efectuate de persoane impozabile ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- AIC de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană;
- AIC de produse accizabile, efectuate de către o persoană impozabilă ce acționează ca atare sau de o persoană juridică neimpozabilă;

*Nu sunt considerate operațiuni impozabile* în România AIC de bunuri ce îndeplinesc cumulativ următoarele *condiții:*

- sunt realizate de o persoană impozabilă ce efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa este deductibilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;
- valoarea totală a AIC nu depășește pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit pe parcursul celui anterior plafonul de 10.000 euro.

*II. Operațiuni asimilate livrărilor de bunuri* – sunt operațiunile de distribuire de bunuri din activele unei entități impozabile către asociați sau acționarii săi, inclusiv cea legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a acesteia.

---

*) AIC reprezintă aprovizionarea cu bunuri de către o prsoană impozabilă dintr-un stat membru, din alt stat membru, de unde are loc plecarea transportului sau expedierea bunurilor, conform condițiilor de livrare utilizate.



Scanned with OKEN Scanner

Transferul de active sau a unei părți din acestea în urma operațiunilor de dizolvare sau fuziune nu este considerat operațiune asimilată livrărilor de bunuri.

*III. Prestările de servicii*, cuprind următoarele operațiuni:

- transferul și/sau transmiterea folosinței drepturilor de autor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și a altor drepturi similare;
- închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței acestora în cadrul unui contract de leasing;
- angajamentul de a nu derula o activitate economică, de a nu concura cu altă persoană sau de a tolera o acțiune/situație;
- prestări de servicii efectuate pe baza unui ordin emis de/sau în numele unei autorități publice ori potrivit legii;
- servicii de intermediere efectuate de persoane care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

*IV. Operațiunile asimilate prestărilor de servicii*, se referă la:

- serviciile ce fac parte din activitatea economică a entității impozabile, prestate gratuit pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane;
- folosirea temporară a bunurilor ce fac parte din activele unei entități impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea folosirii lor gratuite, altor persoane (dacă TVA pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial).

*Nu* sunt considerate operațiuni asimilate prestărilor de servicii efectuate cu plată următoarele:

- serviciile ce fac parte din activitatea economică a entității impozabile, prestate gratuit în scop de reclamă sau pentru stimularea vânzărilor;
- serviciile prestate gratuit în cadrul perioadei de garanție de entitatea ce a realizat inițial livrarea de bunuri sau prestarea de servicii;
- folosirea bunurilor obținute din activitatea economică a entității impozabile, ca parte a unei prestări de servicii efectuată gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, mecenat sau protocol.

***B.*** *Operațiuni scutite cu drept de deducere*, pot fi considerate operațiuni taxate cu TVA, dar cota de TVA este zero. De aceea, persoana care efectuează operațiuni scutite cu drept de deducere este o



Scanned with OKEN Scanner

persoană impozabilă, cu obligația de a se înregistra în scopuri de TVA și cu posibilitatea de a solicita deducerea TVA achitată sau datorată furnizorilor/prestatorilor săi, chiar dacă persoana respectivă nu facturează TVA clienților săi.

Principalele *operațiuni scutite cu drept de deducere* sunt:

- prestările de servicii direct legate de *exportul de bunuri* sau cele similare;
- operațiunile de *livrări intracomunitare*;
- *transportul de bunuri plasate în regim de antreprozit de TVA*, în regim de admitere temporară sau în regim vamal suspensiv și serviciile accesorii;
- *transportul internațional de pasageri*;
- *lucrările efectuate asupra bunurilor mobile transportate în afara Comunității Economice Europene.*

***C. Operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere***, pentru care nu se datorează TVA și nu este permisă deducerea taxei pe valoarea adăugată datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate.

Principalele operațiuni scutite fără drept de deducere sunt:

*I. Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării*

1. Operațiuni pentru care scutirea se aplică în mod *obligatoriu*:

*a) Operațiuni de interes general:*

- activitățile de îngrijire medicală desfășurate de către unități specializate;
- prestările de servicii efectuate de către stomatologi și tehnicieni dentari, precum și livrare de către aceștia a protezelor dentare;
- livrările de organe, sânge și lapte de proveniență umană;
- transportul bolnavilor și al persoanelor accidentate în vehicule special amenajate;
- serviciile de îngrijire și supraveghere realizate de personalul medical și paramedical;
- activitatea de învățământ prevăzută de Legea învățământului nr.84/1995, republicată și formarea profesională a adulților, prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de unitățile autorizate;
- meditațiile acordate în particular de către cadrele didactice din domeniul învățământului școlar, preuniversitar și universitar;



Scanned with OKEN Scanner

- livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate de căminele şi cantinele organizate pe lângă instituţiile publice şi entităţile autorizate în activitatea de învăţământ, în folosul exclusiv al persoanelor direct implicate în activităţile scutite;

- prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de asistenţa şi protecţia socială, efectuate de instituţiile publice sau de alte entităţi recunoscute ca având caracter social, inclusiv cele livrate de căminele de bătrâni;

- prestările de servicii şi livrările de bunuri strâns legate de protecţia copiilor şi a tinerilor, efectuate de instituţiile publice sau de către alte entităţi recunoscute ca având caracter social;

- prestările de servicii şi livrările de bunuri furnizate membrilor în interesul lor colectiv, în schimbul unei cotizaţii fixe conform statutului, de organizaţii fără scop patrimonial ce au obiective de natură politică, sindicală, religioasă, patriotică, filozofică, filantropică, patronală, profesională sau civică, precum şi obiective de reprezentare a intereselor membrilor lor, în condiţiile în care această scutire nu provoacă distorsiuni de concurenţă;

- prestările de servicii strâns legate de practicarea sportului sau a educaţiei fizice, efectuate de organizaţii fără scop patrimonial pentru persoanele care practică sportul sau educaţia fizică;

- prestările de servicii culturale şi livrările de bunuri strâns legate de acestea, efectuate de instituţii publice sau de alte organisme culturale fără scop patrimonial recunoscute ca atare de către Ministerul Culturii şi Cultelor;

- prestările de servicii şi livrările de bunuri, efectuate de persoane ale căror operaţiuni sunt scutite, cu ocazia manifestărilor destinate să le aducă sprijin financiar;

- activităţile specifice posturilor publice de radio şi televiziune, altele decât activităţile de natură comercială;

- serviciile publice poştale şi livrarea de bunuri aferentă acestora;

- prestările de servicii realizate de către grupuri independente de persoane ale căror operaţiuni sunt scutite sau nu intră în sfera de aplicare a taxei, grupuri create în scopul prestării de către membrii lor de servicii direct legate de exercitarea activităţii acestora, în cazul în



Scanned with OKEN Scanner

care aceste grupuri solicită membrilor lor numai rambursarea cotei părți de cheltuieli comune;

- furnizarea de personal de către instituțiile religioase sau filozofice în scopul activităților specifice.

*b) Alte operațiuni scutite sunt.*

- serviciile de natura financiar-bancară;
- operațiunile de asigurare și reasigurare, precum și prestările efectuate de persoanele care intermediază aceste operațiuni;
- pariurile, loteriile și jocurile de noroc, organizate de persoane autorizate;
- livrarea la valoarea nominală de timbre poștale utilizabile pentru servicii poștale, de timbre fiscale și alte timbre similare;
- livrările de bunuri care au fost afectate unei activități scutite, dacă taxa aferentă bunurilor respective nu a fost dedusă, precum și livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul excluderii dreptului de deducere;

2. Operațiuni scutite *opțional:*

- arendarea, concesionarea, închirierea și leasingul de bunuri imobile cu următoarele excepții:
  - · operațiuni de cazare efectuate în cadrul sectorului hotelier sau al celor cu funcții similare;
  - · închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
  - · închirierea de spații pentru parcarea autovehiculelor;
  - · închirierea utilajelor și a mașinilor fixate definitiv în bunuri imobile;
  - · închirierea seifurilor.
- livrarea de către orice persoană a unui teren, a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care se află construcția. Scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau pentru livrarea unui teren construibil;

Orice persoană impozabilă care desfășoară astfel de activități are posibilitatea de a opta pentru taxarea operațiunilor, precizate anterior în condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Persoanele impozabile care optează pentru taxarea acestor operațiuni au obligația de a depune la organul fiscal competent o notificare privind opțiunea de taxare, cu precizarea datelor de identificare a imobilului pentru care se aplică taxarea și a datei de la



Scanned with OKEN Scanner

care se aplică. Pentru ca beneficiarul operațiunii să-şi poată exercita dreptul de deducere al taxei facturate, este necesar ca acesta să primească o copie după notificarea opțiunii de taxare, depusă la organul fiscal competent.

***D.*** *Regimuri speciale de scutire:*

- regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, care presupune că persoana impozabilă stabilită în România, a cărei *cifră de afaceri anuală, declarată şi realizată este inferioară plafonului de 35.000 euro,* al cărei echivalent în lei se stabileşte la cursul de schimb comunicat de BNR la data aderării, poate solicita scutirea de taxă, pentru operațiunile impozabile, cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi;
- regimul special pentru *agențiile de turism*;
- regimul special pentru *bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție şi antichități;*
- regimul special pentru *persoanele impozabile nestabilite* care prestează servicii electronice persoanelor neimpozabile;

***E.*** *Operațiunile scutite de taxă, pentru care nu se datorează taxă la autoritățile vamale*, sunt următoarele:

- importul şi achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării;
- achiziția intracomunitară de bunuri al căror import în România este în orice situație scutit de taxă;
- achiziția intracomunitară de bunuri pentru care, persoana care cumpără bunurile în orice situație ar avea dreptul la rambursarea integrală a taxei care s-ar datora, dacă respectiva achiziție nu ar fi scutită;
- importul definitiv de bunuri care îndeplinesc condițiile prevăzute de legislația comunitară;
- importul de bunuri de către misiunile diplomatice şi birourile consulare care beneficiază de scutire de taxe vamale;
- importul de bunuri efectuat de organismele internaționale şi interguvernamentale acreditate în România, precum şi de către cetățenii străini angajați ai acestor organizații, în limitele şi în conformitate cu condițiile precizate în convențiile de înființare a acestor organizații;
- importul de bunuri de către forțele armate străine membre NATO pentru uzul acestora sau al personalului civil însoțitor ori pentru



Scanned with OKEN Scanner

aprovizionarea popotelor sau cantinelor, în cazul efortului comun de apărare;

- reimportul de bunuri primite în mod gratuit cu titlu de ajutoare sau donații destinate unor scopuri cu caracter religios, de apărare a sănătății, de apărare a țării sau siguranței naționale, etc.;

- importul de bunuri finanțate din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine, organisme internaționale şi/sau organizații nonprofit din străinătate şi din țară;

- importul următoarelor bunuri: bunurile de origine română, bunurile străine care, conform legii devin proprietatea statului, bunurile reparate în străinătate sau cele ce înlocuiesc pe cele necorespunzătoare calitativ, returnate partenerilor externi în perioada de garanție, bunurile care se înapoiază în țară ca urmare a expedierii eronate, echipamentele pentru protecția mediului, stabilite prin HG. Pentru operațiile de leasing aflate în derulare la data aderării României în UE se aplică măsurile legale unitare de implementare a reglementărilor în domeniul taxelor vamale, TVA şi accize datorate în vamă. În cazul transferurilor şi AIC asimilate, precum şi a lucrărilor de construcție-montaj se aplică măsurile de simplificare prevăzute de reglementările legale*).

***Locul operațiunilor impozabile*** se consideră a fi în România atunci când locul livrării este:

- locul de unde a pornit expediția bunurilor sau transportul către beneficiar, indiferent dacă bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor, de beneficiar sau de terți;

- locul unde se găsesc bunurile în momentul când are loc livrarea, în cazul în care bunurile nu sunt expediate sau transportate;

- locul prestărilor de servicii se consideră a fi în România când prestatorul îşi are stabilit în România sediul activității economice sau un sediu stabil de la care sunt prestate serviciile, ori în lipsa unui astfel de sediu domiciliul sau reşedința obişnuită.

***Categorii de persoane impozabile***

O *persoană impozabilă* este orice persoană care desfăşoară independent şi indiferent de loc, activități economice oricare ar fi scopul sau rezultatul acesteia. Astfel că, persoanele impozabile se pot clasifica:

---

*) Prevederile OMFP nr. 2216/2006, publicată în MO nr. 1040/2006 şi OMFP nr. 155/2007, publicată în MO nr. 34/2007



Scanned with OKEN Scanner

a) *persoane impozabile integral* – sunt persoanele care efectuează operațiuni taxabile și operațiuni scutite cu drept de deducere;

b) *persoane impozabile scutite* – persoanele care desfășoară numai operațiuni scutite fără drept de deducere (instituții publice, societăți bancare, societăți de asigurare, etc.);

c) *persoane impozabile cu regim mixt* – sunt persoanele care efectuează atât operațiuni impozabile cu drept de deducere, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere;

d) *persoane impozabile parțial* – sunt persoanele care efectuează ocazional operațiuni impozabile, cum ar fi achiziția intracomunitară de mijloace de transport noi;

e) *persoane neimpozabile* – sunt persoanele care nu realizează operațiuni impozabile, cum sunt persoanele fizice care nu desfășoară operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit prevederilor Codului Fiscal, există două categorii de persoane înregistrate în scopuri de TVA, și anume:

1) *Persoana impozabilă obișnuită care este obligată la plata TVA în România* pentru operațiuni taxabile curente ce au loc în România;

2) *Persoana care, deși nu este înregistrată în scopuri de TVA, devine obligată la plata TVA* pentru o achiziție intracomunitară efectuată în România, fie deoarece a optat pentru plata TVA în România pentru toate aceste achiziții intracomunitare sau valoarea totală a achizițiilor intracomunitare efectuate în România într-un anumit an calendaristic depășesc plafonul de achiziții intracomunitare (echivalentul în lei a sumei de 10.000 euro).

În ambele situații, codul de înregistrare atribuit persoanei impozabile este precedat de prefixul „RO", care îi atribuie calitatea de persoană înregistrată în scopuri de TVA în România.

*Organele fiscale pot anula* înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, dacă persoana nu era obligată să solicite înregistrarea sau nu avea dreptul să solicite înregistrarea în scopuri de TVA.

Persoana înregistrată în scopuri de TVA, pentru achiziții intracomunitare, poate solicita anularea înregistrării sale oricând, după expirarea anului calendaristic următor celui în care a fost înregistrată, dacă valoarea achizițiilor sale intracomunitare nu a depășit plafonul de



Scanned with OKEN Scanner

achiziții în anul în care face solicitarea sau în anul calendaristic anterior şi dacă nu şi-a exercitat opțiunea.

## 9.3. Faptul generator şi exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

***Faptul generator*** *al taxei pe valoarea* adăugată ia naştere:

- *în momentul efectuării livrării* de bunuri şi/sau în momentul prestărilor de servicii, cu excepțiile prevăzute de lege;
- când *beneficiarul devine proprietarul bunurilor*, când livrarea de bunuri se face în baza unui contract de consignație, stocuri la dispoziția clientului, livrări de bunuri în vederea testării sau verificării conformității;
- când *sunt îndeplinite formalitățile legale* pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător, în situația livrărilor de bunuri imobile;
- când *situațiile de lucrări sunt emise şi acceptate de beneficiar* pentru lucrările de construcții montaj, servicii de consultanță, de cercetare, de expertiză, alte servicii similare;
- *în ultima zi a perioadei specificate în contract pentru plata bunurilor livrate sau serviciilor prestate*, fără ca perioada să depăşească un an, pentru livrări de gaze naturale, de apă, servicii telefonice, livrări de energie electrică;
- *la data specificată în contract* pentru efectuarea plății în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesionare şi arendare de bunuri.

***Exigibilitatea*** reprezintă dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la un anumit termen, plata taxei pe valoarea adăugată, datorată bugetului de stat.

Exigibilitatea ia naştere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege.

Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este *anticipată* faptului generator atunci când:

- *factura este emisă înaintea efectuării livrării* bunurilor sau prestării serviciilor;
- *contravaloarea bunurilor sau a serviciilor se încasează în avans,* față de data livrării bunurilor sau prestării serviciilor;



Scanned with OKEN Scanner

- *la data extragerii numerarului*, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin maşini automate de vânzare, de jocuri sau alte maşini similare.

În cazul livrărilor intracomunitare de bunuri, scutite de taxă, exigibilitatea acesteia intervine în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În cazul AIC, faptul generator intervine la data la care ar interveni cel pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care este emisă factura către beneficiar, pentru întreaga contravaloare a livrării de bunuri, dar nu mai târziu de a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator.

În cazul *importului de bunuri:*

· dacă bunurile sunt supuse taxelor vamale, taxelor agricole sau altor taxe comunitare similare, stabilite ca urmare a unei politici comune, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care intervine faptul generator şi exigibilitatea respectivelor taxe comunitare;

· dacă bunurile nu sunt supuse taxelor comunitare, faptul generator şi exigibilitatea TVA intervin la data la care ar interveni faptul generator şi exigibilitatea acelor taxe comunitare (dacă bunurile ar fi supuse unor astfel de taxe);

· dacă bunurile sunt plasate în regim vamal special, faptul generator şi exigibilitatea taxei intervin la data la care acestea încetează a mai fi plasate într-un astfel de regim.

*Exigibilitatea TVA* aferente sumelor constituite *drept garanție* pentru acoperirea eventualelor reclamații privind calitatea lucrărilor de construcții montaj ia naştere la data încheierii procesului verbal de recepție definitivă sau după caz la data încasării sumelor dacă încasarea este anterioară acestuia.



Scanned with OKEN Scanner

## 9.4. Baza de impozitare, cotele de impunere şi calculul taxei pe valoarea adăugată

**Baza de impozitare** a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

- *contrapartida obținută* sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile legate de prețul acestor operațiuni exclusiv taxa pe valoarea adăugată;
- *prețurile de achiziție* sau în lipsa acestora *prețul de cost*, determinat la momentul livrării/prestării;
- *suma cheltuielilor efectuate*, în cazul operațiunilor asimilate prestării de servicii;
- *compensația pentru operațiunile* privind trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile în schimbul unor despăgubiri;
- *valoarea normală*, în cazul schimbului de bunuri sau servicii când plata se face parțial ori integral în natură;

*Se cuprind* în baza de impozitare:

- *impozitele, taxele* dacă prin lege nu se prevede astfel, mai puțin taxa pe valoarea adăugată;
- *cheltuielile accesorii* cum ar fi: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, decontate cumpărătorului sau clientului.

*Nu se cuprind* în baza de impozitare:

- *rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile* şi alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților în vederea stimulării vânzărilor, în condițiile prevăzute în contractele încheiate;
- *penalizările*, precum şi sumele reprezentând daune – interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale;
- *dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere*;
- *sumele achitate* de furnizor sau prestator în contul clientului şi care apoi *se decontează acestuia*;
- *ambalajele care circulă între furnizorii* de marfă şi clienți, *prin schimb,* fără facturare;
- *sumele încasate în numele şi în contul altei persoane.*



Scanned with OKEN Scanner

*Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare se* stabileşte pe baza aceloraşi elemente de calcul uzitate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării aceloraşi bunuri în interiorul țării. Baza de impozitare pentru bunurile achiziționate de entități din România din state membre cuprinde şi suma accizelor plătite sau datorate de cumpărătorul român în acele state membre. Dacă accizele sunt rambursate entității care efectuează AIC, baza de impozitare a AIC, se reduce în mod corespunzător.

*Baza de impozitare pentru importuri*, este *valoarea în vamă a bunurilor la care se adaugă taxele, impozitele, comisioanele şi alte taxe datorate atât în afară, cât şi în interiorul României. Valoarea în vamă* cuprinde:

- *contravaloarea bunurilor livrate;*
- *cheltuielile pe parcurs extern*, ce nu au fost cuprinse în prețul de livrare al furnizorului (cheltuielile de transport, cheltuielile de încărcare, de descărcare şi manipulare, conexe transportului, costul asigurării, etc.)

Nu se includ în valoarea în vamă a bunurilor importate dobânzile stabilite prin acordurile de finanțare încheiate de cumpărător cu furnizorul sau alte entități.

*Ajustarea bazei impozabile* are loc în următoarele situații:

- dacă se emite o factură şi înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, operațiunea este anulată total sau parțial;
- există refuzuri totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate;
- rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile şi celelalte reduceri de preț sunt acordate clienților, după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului;
- cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expediat marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

În România ***cota standard*** a taxei pe valoarea adăugată este de *19 % şi se aplică asupra bazei de impozitare* a operațiunilor impozabile, cu excepția celor scutite de taxa pe valoarea adăugată, sau supuse cotelor de taxă redusă.



Scanned with OKEN Scanner

*Cota redusă de 9%* a taxei pe valoarea adăugată se aplică asupra bazei de impozitare pentru: intrările la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură şi arheologice, grădini zoologice şi botanice, târguri, expoziţii; livrarea de manuale şcolare, cărţi, ziare şi reviste, cu excepţia celor destinate exclusiv publicităţii; livrările de proteze de orice fel şi accesoriile acestora, cu excepţia protezelor dentare; livrările de produse ortopedice; a medicamentelor de uz uman şi veterinar; cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcţie similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping.

*Cota redusă de 5%*[*)] se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuinţelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Locuinţa livrată ca parte a politicii sociale semnifică:

· livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni şi de pensionari;

· livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii şi centre de recuperare şi reabilitare pentru minori cu handicap;

· livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenţionată unor persoane sau familii a căror situaţie economică nu le permite accesul la o locuinţă în proprietate sau închirierea unei locuinţe;

· livrarea de locuinţe şi a terenului pe care sunt construite, cu o suprafaţă utilă de maximum 120 m², exclusiv anexele gospodăreşti, a căror valoare fără taxa pe valoarea adăugată, să nu depăşească suma de 380.000 lei, achiziţionate de orice persoană necăsătorită sau familie. Suprafaţa utilă se stabileşte conform definiţiei date prin Legea locuinţei nr. 114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Cota redusă se aplică numai în cazul locuinţelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare şi dacă terenul pe care este construită locuinţa nu depăşeşte suprafaţa de 250 m², inclusiv amprenta la sol a locuinţei, în cazul caselor de locuit individuale.

---

*) Art. 140, alin $2^1$, din Codul fiscal, introdus prin OUG 200 din 04.12.2008, MO nr. 815/04.12.2008, cu aplicare de la 15.12.2008.



Scanned with OKEN Scanner

Pentru imobilele care au mai mult de două locuințe, cota indiviză a terenului aferent fiecărei locuințe nu poate depăși suprafața de 250 m², inclusiv amprenta la sol aferentă fiecărei locuințe.

Orice familie sau persoană necăsătorită poate achiziționa o locuință cu cota redusă de 5%, în următoarele condiții:

- în cazul persoanelor necăsătorite, este necesar să nu fi deținut și să nu dețină nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota redusă de 5%;
- în cazul familiilor, soțul sau soția să nu fi deținut și să nu dețină, fiecare sau împreună, nici o locuință în proprietate pe care să o fi achiziționat cu cota de 5%;

Pentru *importul de bunuri* și pentru AIC cota aplicabilă este cea folosită pe teritoriu României pentru livrarea aceluiași bun, în vigoare la data la care intervine exigibilitatea taxei.

## 9.5.Regimul deducerilor și obligațiile plătitorilor de taxa pe valoarea adăugată

***Dreptul de deducere*** ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și poate fi exercitat de către orice persoană impozabilă, dacă achizițiile sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor *operațiuni*:

- operațiuni taxabile;
- operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării sau prestării se consideră a fi în străinătate;
- operațiuni scutite de taxă, cu drept de deducere;
- achiziții efectuate de o persoană impozabilă înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, în condițiile stabilite prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

*Nu este deductibilă*:

· TVA aferentă sumelor achitate în numele și în contul clientului și care apoi se decontează acestuia;

· TVA aferentă sumelor încasate în numele și în contul altei persoane, care nu sunt incluse în baza de impozitare a livrărilor sau a prestărilor de servicii;



Scanned with OKEN Scanner

· TVA datorată sau achitată pentru achizițiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun cu excepția cazurilor în care aceste băuturi sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii;

· În perioada 1 mai 2009 – 31 decembrie 2010, TVA aferentă achiziției vehiculelor rutiere destinate exclusiv transportului de persoane, care au o greutate maximă autorizată, care să nu depăşească 3.500 kg şi 9 scaune de pasageri, inclusiv scaunul şoferului. Nu beneficiază de drept de deducere nici TVA aferentă combustibilului destinat utilizării acestor vehicule. Fac excepție de la interzicerea dreptului de deducere, atât în privința TVA aferent achiziției, cât şi a TVA aferent combustibilului, vehiculele care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază şi protecție, curierat, transport de personal la şi de la locul de desfăşurare a activității, precum şi vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări şi de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către şcolile de şoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

Au *dreptul la deducerea taxei* pe valoarea adăugată numai persoanele impozabile înregistrate la organele fiscale teritoriale ca plătitori de taxă pa valoarea adăugată.

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor şi serviciilor destinate realizării de:

- operațiuni taxabile;
- livrări de bunuri şi prestări de servicii scutite de taxă pe valoarea adăugată;



Scanned with OKEN Scanner

- acțiuni de sponsorizare, publicitate, protocol, precum și pentru alte acțiuni prevăzute în legi, cu respectarea limitelor și destinațiilor prevăzute în acestea;

- operațiuni rezultând din activități economice efectuate în străinătate, care ar da drept de deducere dacă aceste operațiuni ar fi realizate în interiorul țării.

Taxa pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă are dreptul să o *deducă* este:

- taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

- taxa pe valoarea adăugată achitată, pentru bunurile importate;

- taxa pe valoarea adăugată achitată sau compensată cu taxa de rambursat din decontul lunii precedente, pentru bunurile din import care beneficiază de suspendarea plății taxei în vamă;

- taxa pe valoarea adăugată achitată sau compensată cu taxa de rambursat din decontul lunii precedente;

- taxa pe valoarea adăugată achitată de beneficiar în numele furnizorului.

*Pentru exercitarea dreptului de deducere* a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele *documente:*

- *factură* pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmează să ți fie prestate în beneficiul său;

- *declarația vamală de import* sau *actul constatator* al organelor vamale pentru taxa achitată aferentă importului de bunuri și documentul de plată a taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

- taxa aferentă unei AIC de bunuri se deduce în baza unei *facturi* primite de la furnizor, sau a unei *autofacturi* și a înregistrării ca TVA colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

- să dețină o *factură sau o autofactură* pentru taxa aferentă unei operații asimilate cu AIC de bunuri și să înregistreze această taxă ca



Scanned with OKEN Scanner

taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naştere exigibilitatea taxei;

Entitatea care realizează sau urmează să realizeze atât operaţiuni ce dau dreptul de deducere, cât şi operaţiuni care nu dau drept de deducere este o *persoană impozabilă cu regim mixt.* Dreptul de deducere a TVA deductibile aferente achiziţiilor efectuate de către o persoană impozabilă cu regim mixt se determină pe bază de ***pro-rată.***

Persoanele impozabile cu caracter mixt şi cele parţial impozabile trebuie să ţină *evidenţe separate* pentru:

- achiziţii destinate exclusiv realizării de operaţiuni ce permit exercitarea dreptului de deducere aici fiind cuprinse şi investiţiile destinate realizării unor astfel de operaţiuni, deducându-se integral taxa aferentă;
- achiziţiile destinate exclusiv realizării de operaţiuni ce nu dau drept de deducere, inclusiv investiţiile destinate realizării unor astfel de operaţiuni, caz în care nu deduc taxa aferentă;
- achiziţiile pentru care nu se cunoaşte destinaţia, fiind destinate atât realizării de operaţiuni ce dau drept de deducere cât şi operaţiunilor ce nu dau drept de deducere – deductibilitatea acestora se stabileşte prin *calculul pro-ratei.*

***Pro-rata*** se determină anual la închiderea exerciţiului financiar, după următoarea formulă:

$$Pro\text{-}rata = \frac{Valopdd + Sopdd}{(Valopdd + Sopdd) + (Valopnd + Sopnd)} \times 100$$

Unde:

*Valopdd* = valoarea fără TVA, a operaţiunilor de livrări de bunuri sau prestări de servicii, efectuate cu drept de deducere;

*Sopdd* = subvenţiile legate direct de preţul livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, cu drept de deducere;

*Valopnd* = valoarea fără TVA, a operaţiunilor de livrări de bunuri sau prestări de servicii, efectuate fără drept de deducere;

*Sopnd* = subvenţiile sau alte sume primite de la bugetul de stat sau bugetele locale în scopul finanţării de activităţi scutite fără drept de deducere sau care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

***Dreptul de deducere** se exercită lunar* prin scăderea *taxei deductibile* din suma reprezentând taxa pe valoarea adăugată facturată pentru bunuri livrate şi/sau servicii prestate, denumită *taxa colectată.*



Scanned with OKEN Scanner

*Exercitarea dreptului de deducere* nu se face pentru fiecare operațiune, ci pentru ansamblul operațiunilor realizate în cursul unei luni, sau trimestru.

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte *lunar sau trimestrial*, pe bază de deconturi ale plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată, ca *diferență între taxa colectată şi taxa dedusă* potrivit legii. În situația în care taxa dedusă potrivit legii este mai mare decât taxa colectată, rezultă *taxa de rambursat*, iar în situația în care taxa colectată este mai mare decât taxa dedusă potrivit legii, rezultă *taxa de plată* la bugetul de stat.

O persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România, *poate solicita rambursarea diferenței* de taxă (prin bifarea casetei corespunzătoare din *„Decontul de TVA")* dacă soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată este mai mare sau egal cu 5.000 lei. În caz contrar soldul sumei negative a taxei pe valoarea adăugată se reportează în mod obligatoriu în decontul de taxă al perioadei fiscale următoare.

În situația reorganizării societăților comerciale prin fuziune sau divizare, societățile care preiau elementele de activ şi pasiv, ale entităților care îşi încetează existența, preiau din decontul acestor entități soldul taxei de plată, datorate bugetului de stat, sau după caz soldul sumei negative a taxei pentru care nu s-a solicitat rambursarea.

Rambursarea soldului sumei negative a taxei se efectuează de organele fiscale competente, în condițiile şi cu respectarea procedurilor stabilite prin normele legale în vigoare.

***Pot solicita rambursarea*** taxei achitate următoarele categorii de persoane:

- persoanele impozabile stabilite în alt stat membru, neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România*);

- persoanele impozabile nestabilite în Uniunea Europeană, neînregistrate şi care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de

---

*) Pentru persoanele impozabile stabilite în alt stat membru al UE se aplică prevederile OMFP nr. 523/2007, publicat în MO nr. 255/2007, iar pentru cele stabilitae în afara UE se aplică prvederile OMFP nr. 530/2007, publicat în MO nr. 267/2007



Scanned with OKEN Scanner

TVA în România, cu condiția ca legislația țării de rezidență să acorde același drept de rambursare unei persoane impozabile din România;

- persoanele neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA, dar care realizează în România o livrare intracomunitară scutită, de mijloace de transport noi;

- persoanele impozabile stabilite în România, neînregistrate și neobligate să se înregistreze în scopuri de TVA pentru operațiuni scutite de taxă, conform prevederilor legale;

*Rambursarea de TVA* se acordă în următoarele situații:

· clientul sau cumpărătorul este stabilit în afara Uniunii Europene;

· operațiunile se află în legătură directă cu bunuri ce vor fi exportate într-un stat în afara Comunității;

· operațiunile efectuate de intermedieri ce acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de activități.

*Organele fiscale* competente *vor refuza* rambursarea către persoana impozabilă pe o perioadă de doi ani de la data depunerii cererii de rambursare dacă se constată că aceste rambursări sunt frauduloase și nu s-au aplicat sancțiuni administrative.

Rambursarea taxei pe valoarea adăugată poate fi solicitată lunar.

***Obligațiile persoanelor impozabile**:*

*a) Cu privire la **întocmirea documentelor**:*

- să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în *facturi sau în alte documente legal* aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată.

- persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate *să solicite* de la furnizori/prestatori facturi ori *documente legal aprobate* și *să verifice* întocmirea corectă a acestora.

*Persoanele impozabile* înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată *nu au obligația să emită facturi* în cazul următoarelor *operațiuni:*



Scanned with OKEN Scanner

· *transport cu taximetre*, precum şi transport de persoane pe bază de călătorie şi abonamente;

· vânzări de bunuri şi/sau prestări de servicii *consemnate în documente specifice* aprobate prin acte normative în vigoare;

· vânzări de bunuri şi/sau prestări de servicii pentru populaţie pe bază de *documente fără nominalizări* privind cumpărătorul. La cererea cumpărătorilor, furnizorii/prestatorii vor emite facturi pe care vor înscrie: suma încasată, numărul şi data documentului prin care s-a efectuat plata de către beneficiar;

*Importatorii* sunt obligaţi să întocmească *declaraţia vamală* de import, direct sau prin reprezentanţi autorizaţi, să determine baza de impozitare pentru bunurile importate şi să calculeze taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

*b) Cu privire la* ***evidenţa operaţiunilor****:*

- *să ţină evidenţa contabilă potrivit legii*, astfel încât să poată determina baza de impozitare şi taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii efectuate, precum şi cea deductibilă aferentă intrărilor;

- *să asigure condiţiile necesare pentru emiterea documentelor*, prelucrarea informaţiilor şi conducerea evidenţelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

- *să întocmească şi să depună lunar sau trimestrial, după caz, la organul fiscal, până la data de 25 a lunii* următoare inclusiv, *decontul* privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanţelor Publice;

- să furnizeze organelor fiscale toate *justificările necesare* în vederea stabilirii operaţiunilor realizate atât la sediul principal, cât şi la subunităţi;

- *să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile* rezultate din operaţiunile *asocierilor în participaţiune*.

c) *Cu privire la plata* ***taxei pe valoarea adăugată****:*

Pentru operaţiunile taxabile din România sunt obligate să plătească TVA următoarele persoane:

- persoanele impozabile care efectuează livrări sau prestări de servicii taxabile;

- persoanele impozabile care beneficiază de servicii prestate sau care au comunicat prestatorului codul de înregistrare în scopuri de TVA



Scanned with OKEN Scanner

în calitate de beneficiari de servicii prestate de o persoană impozabilă, care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

- comercianți persoane impozabile beneficiare a livrărilor de gaze naturale sau energie electrică prin sistemul de distribuție, numai dacă livrările sunt efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România;

- persoanele impozabile înregistrate sau persoanele juridice neimpozabile înregistrate doar pentru efectuarea AIC, în calitate de beneficiari ai unor livrări ulterioare efectuate în cadrul operațiunilor triunghiulare;

- persoanele obligate să încheie regimuri suspensive pentru operații special scutite, legate de traficul internațional de bunuri;

- persoana impozabilă stabilită în Comunitate, dar nu în România caz în care există posibilitatea să își desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei;

- persoană impozabilă care nu este stabilită în Comunitate, caz în care aceasta este obligată să desemneze un reprezentant fiscal ca persoană obligată la plata taxei.

La plata TVA sunt obligate şi persoanele care se fac vinovate de nerespectarea condițiilor impuse încadrării în regimuri suspensive sau în operații special scutite, precum şi cele care înscriu taxa pe o factură sau în orice alt document care serveşte ca factură.

Pentru achiziții intracomunitare sunt obligate să plătească TVA toate persoanele care efectuează aceste operațiuni. Obligația de plată a TVA pentru importuri de bunuri supus taxei revine importatorului.

*Termenul de plată* a taxei pe valoarea adăugată datorată corespunde cu *termenul de depunere a decontului de TVA*.

Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, aplică ***taxarea inversă*** şi preiau în decont atât ca taxă colectată cât şi ca taxă deductibilă, taxa aferentă pentru următoarele operațiuni:

· AIC de bunuri şi servicii achiziționate în beneficiul său;

· Importul de bunuri efectuate de entități înregistrate în scopuri de TVA;



Scanned with OKEN Scanner

Entitățile care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, achită taxa pentru importul de bunuri, cu excepția celor scutite de taxă, la organul vamal.

***Măsuri de simplificare a TVA***

Bunurile şi serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

- *deşeurile şi materiile prime secundare*, rezultate din valorificare acestora, astfel cum sunt definite de OUG nr. 16/2001 privind gestionarea deşeurilor industriale reciclabile, republicată cu modificările ulterioare;
- bunurile şi/sau serviciile prestate de/sau către persoanele pentru care s-a deschis *procedura de insolvență*, cu excepția bunurilor livrate în cadrul comerțului cu amănuntul;
- *materialul lemnos*, conform prevederilor din norme*).

*Condiția obligatorie* pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul cât şi beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA.

Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare, inclusiv pentru *avansurile aferente încasate*, furnizorii sau prestatorii *emit facturi, fără a specifica taxa pe valoarea adăugată*, înscriind pe ele mențiunea *„taxare inversă"*. Beneficiarii acestor operațiuni calculează taxa aferentă, o înscriu în exemplarul propriu al facturii şi în jurnalul pentru cumpărări, preluând-o în decont, atât ca taxă deductibilă, cât şi ca taxă colectată.

În contabilitate *taxarea inversă* se evidențiază prin formula contabilă *4426 = 4427*, înregistrare denumită *autolichidarea taxei pe valoarea adăugată.*

La aplicarea măsurilor de simplificare, colectarea taxei pe valoarea adăugată la nivelul taxei deductibile, este asimilată cu plata taxei către furnizor sau prestator. Acest fapt are consecințe pentru beneficiarii operațiunilor, persoane impozabile cu regim mixt, care beneficiază de deducerea taxei, doar în proporția în care achiziția este

---

*) HG nr. 996/2008 pentu aprobarea Normelor referitoare la proveniența, circulația şi comercializarea materialelor lemnoase, la regimul spațiilor de depozitare a materialelor lemnoase şi a instalațiilor de prelucrat lemn rotund, publicată în MO nr. 643/2008



Scanned with OKEN Scanner

aferentă operațiunilor care dau drept de deducere.

La calculul pro-ratei, persoanele impozabile cu regim mixt vor lua în considerare aceste operațiuni ca și operațiuni taxabile.

***Documente utilizatepentru evidența TVA***

Principalele documente justificative pe baza cărora se poate înregistra taxa pe valoarea adăugată în contabilitatea unei entități sunt. *Facturile, avizele de însoțire a mărfii, autofacturile, documentele de transfer parțial sau integral de active* în cadrul operațiunilor de divizare sau fuziune, *documentele pentru livrări de bunuri* în vederea testării și verificării conformității, a *vânzării în regim de consignație* și de punere la dispoziția clientului a stocurilor de bunuri.

Organizarea *evidenței operative* a taxei pe valoarea adăugată se realizează prin utilizarea următoarelor documente:

- *Declarația de înregistrare în scopuri de TVA/Declarație de mențiuni a altor persoane care efectuează achiziții intracomunitare* – întocmită de către entitate în două exemplare;

- *Jurnalul pentru cumpărări* – în care se înregistrează toate achizițiile pe baza facturilor primite în cursul lunii, cu scopul determinării TVA deductibile, achitată sau de achitat furnizorului;

- *Jurnalul pentru vânzări* – în care se înregistrează livrările pe baza facturilor și a altor documente legale emise în cursul lunii, cu scopul determinării TVA colectate, care s-a încasat sau se va încasa de la beneficiar;

- *Borderoul de vânzare (încasare)* – în care se centralizează zilnic încasările realizate de entitate;

- *Borderoul cu operațiunile asimilate livrărilor de bunuri și servicii;*

- *Decontul de taxă pe valoarea adăugată (Declarația 300)* – care se întocmește lunar sau trimestrial*) pe baza totalurilor preluate din jurnalele de cumpărări și vânzări și se depune la organele fiscale până la data de 25 a lunii inclusiv a lunii următoare.

- *Decont special de taxă pe valoarea adăugată* se depune de către entitățile neînregistrate ca plătitoare de TVA, pentru perioadele în

---

*) Pentru entitățile care nu au depășit în cursul anului precedent o cifră de afaceri din operațiunile taxabile și/sau scutite cu drept de deducere de 100.000 euro inclusiv, la cursul de schimb valutar din ultima zi lucrătoare a anului precedent.



Scanned with OKEN Scanner

care taxa este exigibilă pentru următoarele operațiuni pentru care au obligația plății TVA:

· AIC altele decât mijloacele de transport noi;
· AIC de mijloace de transport noi;
· AIC de produse accizabile;
· Serviciile prestate în folosul său de o persoană impozabilă nestabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România.

- *Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național - 394* – se depune semestrial de către toate persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România și cuprinde totalitatea tranzacțiilor, supuse taxei pe valoarea adăugată, realizate pe teritoriul național, cu alte persoane înregistrate în scopuri de TVA.

- *Declarație recapitulativă privind livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri 390 VIES* - depun entitățile înregistrate în scopuri de TVA și care efectuează AIC și LIC cu informațiile referitoare numai pentru perioadele în acre apare exigibilă taxa, termenul de depunere la organele fiscale fiind până la data de 25 inclusiv a lunii următoare a unui trimestru calendaristic;

- *Registrul nontransferurilor de bunuri*, care se folosește pentru evidențierea bunurilor transportate de persoana impozabilă sau de o alta în contul acesteia în afara României, dar în interiorul UE pentru operațiunile conforme cu prevederile Codului Fiscal, cu excepția situațiilor în care se aplică măsurile de simplificare aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor;

- *Registrul bunurilor primite din alt stat membru**) se utilizează pentru evidența bunurilor ce au fost transportate din alt stat membru în România sau importate în România ori achiziționate din România de persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în alt stat membru.

Armonizarea legislativă referitoare la taxa pe valoarea adăugată, în urma integrării României în UE, include transpunerea directivelor europene în legislația noastră (*Directiva a VI-a* ce prevede regimul

---

*) Nu se ține în cazul bunurilor plasate în regim de perfecționare activă (bunuri primite pentru prelucrare în lohn).



Scanned with OKEN Scanner

general şi cel tranzitoriu aplicabil schimburilor dintre ţările membre UE, *Directivele a VIII-a şi a XIII-a* ce asigură neutralitatea TVA în relaţiile dintre statele membre, inclusiv în relaţia cu ţările terţe).

Aplicarea principiilor directivelor europene de către statele membre trebuie să *asigure*:

· *neutralitatea* impozitului;

· *evitarea distorsiunilor* de concurenţă între operatorii economici;

· aplicarea *principiului, ţării de destinaţie* în ceea ce priveşte schimbul de mărfuri;

· *evitarea neimpozitării sau dublei impozitări* a serviciilor în două state membre diferite prin implementarea regulilor de aplicare teritorială.

*Dacă regulamentele* europene în materie de taxă pe valoarea adăugată *se modifică*, potrivit Tratatului de aderare, *legislaţia internă* trebuie *actualizată în termen de şase luni* de la apariţia modificării.

## 9.6. Livrări şi achiziţii intracomunitare de bunuri

*Livrarea intracomunitară (LIC)* reprezintă livrarea de bunuri transportate de către şi în numele furnizorului sau al persoanei către care se efectuează livrarea din România într-un alt stat membru (SM).

*Faptul generator* are loc *la data livrării bunurilor* iar taxa pe valoarea adăugată devine *exigibilă*, astfel:

- data la care se *emite factura* (pentru întreaga valoare) pentru respectiva livrare (chiar dacă livrarea respectivă nu s-a realizat);

- nu mai târziu de *data de 15 a lunii următoare* datei la care are loc faptul generator.

Exigibilitatea TVA-ului nu intervine dacă livrarea nu a avut loc, dar se emite o factură de avans parţial. *Sunt scutite* de TVA următoarele operaţiuni:

a) LIC efectuate către o persoană ce comunică un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autorităţile fiscale din alt SM, cu excepţia:

- livrărilor efectuate de o entitate mică, acestea fiind scutite fără drept de deducere (excepţie mijloacele de transport noi);



Scanned with OKEN Scanner

- livrările supuse regimului special.

b) LIC de mijloace de transport noi către orice persoană care nu comunică un număr valabil de TVA din alt stat membru;

c) LIC de bunuri accizabile către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă, care nu comunică un cod valabil de TVA din alt stat membru cu excepția:

- livrărilor de bunuri accizabile efectuate de o entitate mică;
- livrărilor de bunuri accizabile supuse regimului special al marjei profitului.

Operațiunea de LIC va fi evidențiată în facturi sau autofacturi (în cazul transferului) în „Decontul de TVA" (la rubrica LIC), precum și în „Declarația recapitulativă" ce se depune pentru fiecare trimestru calendaristic pe parcursul căruia au loc livrări (inclusiv transferuri).

*Nontransferul* - este operațiunea prin care bunurile sunt transportate dintr-un SM în alt SM, dar nu sunt considerate LIC în următoarele situații:

· operațiuni care presupun o tranzacție (facturate fără TVA în SM de origine, nedeclarate în „Declarația recapitulativă", dar înscrise în „Decontul de TVA" la rubrica operațiuni care nu au loc în România), dar nu are loc o LIC în SM de unde începe transportul și nu se declară în „Registrul nontransferurilor"; aceste livrări sunt:

- livrări însoțite de instalare sau asamblare în celălalt SM;
- livrări de bunuri ce constituie o vânzare la distanță, care are loc în celălalt SM;
- livrări de bunuri efectuate de către o persoană impozabilă sau în numele acesteia la bordul vaselor, aeronavelor și a trenurilor, care are loc în celălalt SM;
- expedierea bunurilor în alt SM de unde vor fi livrate intracomunitar sau exportate;
- livrări de gaze și electricitate prin intermediul unei rețele.

· operațiuni (înscrise în „Registrul non transferurilor) care nu presupun o tranzacție (în relația cu SM înlocuiesc actualele regimuri vamale suspensive), respectiv bunurile sunt transportate în alt SM pentru:

- prestarea de servicii în beneficiul persoanei impozabile ce presupune prelucrarea fizică a acestor bunuri efectuate în celălalt



Scanned with OKEN Scanner

SM, cu condiția ca aceste bunuri să îi fie returnate respectivei persoane în România la finalizarea prelucrării;

- uzul temporar al bunurilor în celălalt SM în scopul prestării de servicii de către persoana impozabilă (este cazul leasingului, închirierii de bunuri);

- uzul temporar al bunurilor (este cazul bunurilor expediate în cadrul unui târg comercial sau expoziție, ori expediate în vederea vânzării după testarea sau verificarea conformității, etc.) în celălalt SM pentru o perioadă de cel mult 24 de luni, dacă importul acestor bunuri în SM respectiv în vederea uzului temporar întrunește criteriile pentru o scutire integrală a drepturilor de import.

Dacă circulația bunurilor nu îndeplinește ulterior condițiile unui non transfer atunci operațiunea de nontransfer devine transfer, cu consecințele de rigoare. În acest caz se întocmește autofactura pentru transfer, se completează în „Registrul nontransferurilor" iar operația de transfer se înregistrează în „Declarația recapitulativă" trimestrială și în „Decontul de TVA"

***Achizițiile intracomunitare de bunuri (AIC) și operațiunile asimilate acestora***

*Achiziția intracomunitară* de bunuri reprezintă obținerea dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar, bunurile fiind transportate dintr-un SM în alt SM. De fapt, achiziția intracomunitară reprezintă cumpărarea bunurilor dintr-un SM în alt SM, dar și simplul transport al bunurilor dintr-un SM în alt SM poate fi asimilat unei achiziții intracomunitare în statul de destinație a bunurilor.

*ATENȚIE!*: Atunci când un bun este expediat dintr-un SM în alt SM trebuie analizat dacă operațiunea respectivă este un transfer sau un nontransfer.

Dacă operațiunea este considerată *transfer* atunci ea este echivalentă cu realizarea unei livrări intracomunitare în statul din care pleacă bunurile și unei achiziții intracomunitare în statul în care ajung bunurile.

Potrivit regulii generale, pentru ca achiziția intracomunitară să intre în sfera de aplicare a taxei în România, ea trebuie să fie realizată de o persoană impozabilă, înregistrată în scop de TVA. Prin excepție, vor fi impozabile și achizițiile intracomunitare efectuate de persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA, precum și de persoanele



Scanned with OKEN Scanner

juridice neimpozabile, dacă volumul achizițiilor intracomunitare efectuate de aceste persoane este mai mare de 10.000 euro.

*AIC sunt impozabile în România* în următoarele cazuri:

- AIC efectuate de către o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă ce urmează unei LIC;
- AIC de mijloace de transport noi, efectuate de orice persoană;
- AIC de produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă sau de o persoană juridică neimpozabilă;

*AIC nu sunt impozabile în România* atunci când:

- persoana care a realizat LIC din celălalt SM este o întreprindere mică;
- în celălalt SM furnizorul a realizat o livrare de bunuri care face obiectul unei instalări sau unui montaj;
- livrarea bunurilor constituie o vânzare la distanță;
- livrarea se efectuează în cadrul unei operațiuni triunghiulare de o persoană impozabilă (numită cumpărător revânzător) înregistrată în scopuri de TVA în alt SM dar nu este stabilită în România;
- livrarea de bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție şi antichități (când bunurile au fost taxate în SM de unde sunt furnizate);
- achiziția urmează unei livrări de bunuri aflate în regim vamal suspensiv sau sub o procedură de tranzit intern;
- beneficiarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, până la plafonul de10.000 euro (până la care se face facturarea TVA în SM de origine).

*Scutirile pentru AIC* nu sunt limitative şi se aplică în următoarele situații:

- AIC de bunuri a căror livrare sau import în România ar fi scutite de TVA;
- AIC de bunuri pentru care taxa ar fi rambursabilă integral;
- AIC de bunuri pentru care se intenționează plasarea sau pe perioada plasării în regim vamal suspensiv.

*Operațiunile asimilate AIC* se referă la:

· transferul de bunuri din alt SM;

· preluarea de către forțele armatei române de bunuri pe care le-au dobândit în alt SM, NATO;



Scanned with OKEN Scanner

· achiziționarea de către o persoană juridică neimpozabilă a unor bunuri importate de acea persoană în UE și transportate sau expediate într-un alt SM decât în cel în care s-a efectuat importul;

· AIC de bunuri a căror livrare, dacă ar fi fost realizată în România, ar fi fost tratată drept o livrare de bunuri efectuată cu plată.

De asemenea, există *operațiuni neasimilate AIC*, cum ar fi:

· operațiunile în oglindă a non transferurilor cu tranzacție;

· operațiunile în oglindă a non transferurilor fără tranzacție.

Dacă circulația bunurilor către România îndeplinește condițiile de clasificare ca non transfer din România și ulterior aceste condiții nu mai sunt îndeplinite, acest non transfer devine transfer, intrând în sfera operațiunilor *neasimilate AIC* devenind *asimilate AIC.*

În cazul AIC faptul generator pentru TVA intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare în SM în care se face achiziția. În schimb TVA devine exigibilă la data emiterii facturii (pentru întreaga valoare) pentru bunurile livrate către persoana care efectuează achiziția, dar nu mai târziu de 15 a lunii următoare faptului generator de TVA.

***Importul de bunuri*** reprezintă introducerea în Comunitatea Economică Europeană, începând cu data de 1 ianuarie 2007, de bunuri dintr-un teritoriu terț (teritoriul unei țări care nu este membră UE sau o parte din teritoriul unui SM, dar care nu face parte din Comunitate, pentru scopuri de TVA).

*ATENȚIE!* De la 1 ianuarie 2007, teritoriul pe care se aplică TVA este Comunitatea Economică Europeană care cuprinde Uniunea Europeană*) și teritorii incluse**), mai puțin teritoriile excluse***).

Importul de bunuri poate fi:

- de bunuri comunitare (care pentru scopuri vamale sunt deja în circulație liberă);

---

*) Cele 27 satte membre UE.

**) Teritorii care nu fac parte din UE, dar fac parte din teritoriul de aplicare TVA (livrările către aceste teritorii vo fi tratate ca LIC iar achizițiile ca AIC) – Principatul Monaco, Insula Man, Akrotiri și Drekelia (asimilate cu Cipru).

***) Teritorii care fac parte din UE, dar nu fac parte din teritoiul de aplicare TVA (livrările către aceste teritorii vor fi tratate ca exprot, iar achizițiile ca import).



Scanned with OKEN Scanner

- de bunuri ne-comunitare (care pentru scopuri vamale nu sunt încă în circulație liberă).

Dacă bunurile sunt introduse fizic în Comunitate, dar nu sunt puse în circulație liberă, ele sunt plasate sub *regimuri vamale suspensive*. În acest caz, TVA se va datora când bunurile vor înceta a mai fi plasate în regimul respectiv (cu excepția cazului aplicării unei scutiri pentru TVA aferentă importului). *Scutirile de TVA* pentru importul de bunuri în România, se aplică în cazul următoarelor operațiuni:

- importul de bunuri urmat de o LIC scutită sau de o operațiune asimilată unei LIC scutite către un alt SM din UE;
- importul de bunuri scutite de taxe vamale conform unor directive europene;
- importul de bunuri primite în contextul unor aspecte privind relațiile internaționale (ex. bunuri pentru promovarea comerțului, literatură de informare turistică, etc.);
- reimportul de bunuri în România efectuat de persoana care a exportat bunurile în afara comunității, în aceiaşi stare în care se aflau la momentul exportului şi care beneficiază de scutire de taxe vamale;
- introducerea bunurilor pentru a fi supuse unei reparații, transformări, adaptări, asamblări (cu condiția ca scutirea să fie limitată la valoarea bunurilor în momentul exportului acestora în afara Comunității);

În ceea ce priveşte importurile baza de impozitare pentru TVA este exprimată în valută, iar pentru conversia ei se va utiliza cursul de schimb valutar înregistrat în penultima zi de miercuri a lunii în care se face importul.

În cazul încasării de avansuri înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, altele decât cele pentru AIC sau LIC, cursul de schimb valutar utilizat pentru determinarea bazei impozabile a TVA la data încasării avansurilor va rămâne neschimbat la data definitivării operațiunii.

Prevederile legale comunitare, aplicabile şi în România, reglementează şi unele operațiuni intracomunitare mai speciale, cum sunt:

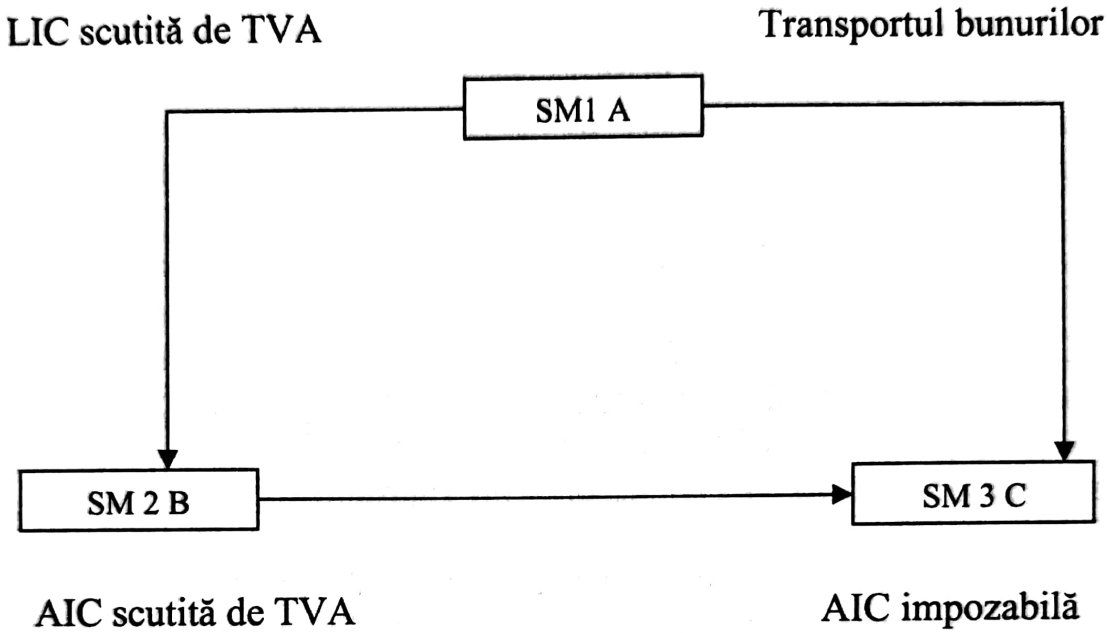
***Operațiunile triunghiulare*** presupun următoarele:



Scanned with OKEN Scanner

1) vânzarea de bunuri către un furnizor înregistrat în scopuri de TVA într-un stat membru, către un cumpărător revânzător, înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru, urmată de:

2) vânzarea aceloraşi bunuri către beneficiarul livrării înregistrat în scopuri de TVA în al 3-lea stat membru cu condiţia ca bunurile să fie transportate direct din statul membru al furnizorului, în numele acestuia, către statul membru al beneficiarului final.




În situaţia prezentată mai sus există:

1) o livrare efectuată de A şi o achiziţie efectuată de către B;

2) o livrare efectuată de B şi o achiziţie efectuată de C, dar există o singură operaţiune intracomunitară, deoarece există un singur transport intracomunitar de bunuri.

***Achiziţia de mijloace de transport noi şi de produse accizabile.***

Potrivit prevederilor Codului fiscal, în categoria *mijloacelor de transport noi* se includ:

- navele ce nu depăşesc 7,5 m lungime, care să nu fi fost livrate cu mai mult de trei luni de la data intrării în funcţiune sau să nu fi depăşit 100 ore de deplasare;
- aeronavele cu greutatea de decolare mai mare de 1500 kg/buc., care să nu fi fost livrate cu mai mult de trei luni de la data intrării în funcţiune sau să n u fi depăşit 40 ore de deplasare;



Scanned with OKEN Scanner

- vehiculele terestre cu motor cu o capacitate mai mare de 48 $cm^3$/buc. sau cu o putere mai mare de 7,2KW/buc., care să nu fi fost livrate cu mai mult de 6 luni de la data intrării în funcțiune sau să nu fi efectuat deplasări mai mari de 6.000 km.

În categoria *produselor accizabile* intră:

· uleiurile minerale;

· alcoolul şi băuturile alcoolice;

· tutunul prelucrat.

În cazul unor achiziții de natura mijloacelor de transport noi şi a produselor accizabile, TVA-ul se datorează întotdeauna în SM al cumpărătorului, indiferent de calitatea acestuia sau a vânzătorului (persoană fizică/juridică, impozabilă/neimpozabilă) iar declararea acestora se face în decontul special de TVA.

***Vânzările la distanță***

Aceste LIC ce presupun transportul bunurilor dintr-un SM în alt SM de către sau în numele furnizorului, indiferent de calitatea clientului (persoană fizică/juridică, impozabilă/neimpozabilă). În cazul vânzărilor la distanță, locul livrării se transferă în SM de încheiere al transportului, unde se datorează TVA, dacă sunt întrunite anumite condiții*) reglementate legal.

***AIC efectuate de către anumite categorii de persoane:***

- persoanele juridice neimpozabile (în principal autorități publice ce acționează în această calitate şi care nu desfăşoară activități supuse TVA);

- entitățile mici supuse regimului special;

- persoane impozabile (de regulă neînregistrate în scopuri de TVA) ce derulează exclusiv operațiuni scutite fără drept de deducere a taxei (bănci, societăți de asigurare, organizații non-profit, spitalele).

Regimul special al acestor persoane se referă la plafonul anul de 10.000 de euro până la care nu sunt obligate la plata TVA pentru AIC, însă după depăşirea acestuia trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA (putând opta pentru un regim normal de TVA).

---

*) Valoarea totală a vânzărilor unui furnizor în România în anul calendaristic sau prcedent să fi depăşit plafonul de 35.000 euro sau furnizoul să fi optat în propiul SM pentru impozitarea tuturor vânzărilor sale la distanță în SM de destinație.



Scanned with OKEN Scanner

***Alte lucrări şi servicii:***

- servicii intangibile (închirierea sau leasingul de bunuri corporale imobile, transferul şi/sau transmiterea folosinţei drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi similare, etc.);

- serviciile de telecomunicaţii şi cele furnizate pe cale electronică – servicii legate de transmiterea, emiterea sau recepţia de semnale, mesaje scrise, imagini şi sunete sau informaţii de orice natură prin cablu, unde radio, mijloace optice sau alte sisteme electromagnetice, inclusiv transferul aferent sau cedarea dreptului de a utiliza mijloace de transmisie, emisie sau recepţie, ca şi asigurarea accesului la reţelele de informaţii mondiale.

***Transportul intracomunitar de bunuri*** – orice transport de bunuri pentru care locul de plecare şi locul de sosire se situează în două SM diferite din UE. Persoana obligată la plata TVA este prestatorul cu excepţia următoarelor situaţii, în care plata taxei revine în sarcina beneficiarului:

· beneficiarul comunică prestatorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autorităţile competente dintr-un alt stat membru;

· prestatorul nu este stabilit în România (chiar dacă este înregistrat în scopuri de TVA în România).

În mod similar se aplică taxarea şi pentru *serviciile accesorii unui transport de bunuri* – constând în descărcarea, încărcarea, manipularea, cântărirea, sortarea, depozitarea bunurilor.

***Expertizele şi lucrările efectuate asupra bunurilor mobile corporale*** reprezintă operaţiunile umane şi mecanice efectuate asupra unui bun mobil corporal (aceste servicii constau în procesarea sau prelucrarea bunurilor mobile corporale). Locul prestării acestor servicii este acela în care ele sunt efectiv realizate, existând totuşi unele excepţii, persoana obligată la plata TVA în România este, în principal prestatorul, dar poate fi şi beneficiarul, dacă:

- persoana în favoarea căreia s-a prestat serviciul este înregistrat în scopuri de TVA;

- serviciul este prestat de un prestator ce nu este stabilit, dar este înregistrat în scopuri de TVA în România.



Scanned with OKEN Scanner

***Controlul mişcării bunurilor supuse TVA în interiorul UE***

Acest control se realizează de ANAF România, prin mijloace informatice, entităţile economice fiind obligate să-şi adapteze sistemele informatice/contabile în aşa fel încât să poată oferi informaţiile necesare. În plus, ei oferă informaţii pentru sistemul statistic privind comerţul intracomunitar cu bunuri, dacă îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii*):

- sunt înregistraţi ca plătitori de TVA;
- realizează comerţ cu bunuri cu alte state din UE;
- au o cifră de afaceri pe ultimele 12 luni, separat de fluxurile de importuri şi exporturi din/către ţările UE, care depăşeşte un anumit prag statistic, stabilit în fiecare an de către Institutul Naţional de Statistică.

Declaraţia statistică Intrastat completată se transmite la termenul de depunere în format electronic (15 a lunii următoare).

## 9.7. Sistemul contabil al taxei pe valoarea adăugată

*Reflectarea în contabilitate* a taxei pe valoarea adăugată presupune în esenţă *înregistrarea în cursul lunii* a taxei pe valoarea adăugată *deductibilă, colectată şi neexigibilă* evidenţiate în documente justificative primare (ex. factura) şi documente justificative centralizatoare (jurnalul de cumpărări şi jurnalul de vânzări), urmând ca la sfârşitul lunii să se realizeze operaţiunea de *regularizare a taxei* pe valoarea adăugată prin compararea taxei pe valoarea adăugată colectată cu cea deductibilă. Atunci când taxa pe valoarea adăugată colectată este mai mare decât cea deductibilă rezultă *TVA de plată* iar în situaţia inversă *TVA de recuperat.*

Regularizarea taxei pe valoarea adăugată la sfârşitul lunii sau trimestrului, înseamnă închiderea conturilor *4426 „TVA deductibilă"* şi *4427 „TVA colectată"*, acestea neprezentând sold în balanţa de verificare. Pot prezenta sold în balanţa de verificare conturile *4423 „TVA de plată, 4424 „TVA de recuperat"* şi *4428 „TVA neexigibilă"*.

---

*) Legea nr. 422/2006, publicată în MO nr. 967/2006



Scanned with OKEN Scanner

Prezentăm în continuare, modul de *reflectare în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată:*

***Operaţiuni curente:***

*Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă:*

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiilor de imobilizări:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **404** „Furnizori de imobilizări" |
| **20x** „Imobilizări necorporale" | | |
| **21x** „Imobilizări corporale" | | |
| **23x** „Imobilizări în curs" | | |
| **4426** „TVA deductibilă" | | |

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiilor de stocuri:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" |
| **3xx** „Conturi de stocuri" | | |
| **4426** „TVA deductibilă" | | |

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziţiei de materiale nestocate, utilităţi, prestaţii:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" |
| **6xx** „Conturi de cheltuieli" | | |
| **4426** „TVA deductibilă" | | |

*Înregistrarea taxei pe valoarea adăugată colectată:*

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzărilor de bunuri şi prestărilor de servicii pe bază de factură:



Scanned with OKEN Scanner

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **4111** „Clienți” | = | % |
| | | **7xx** „Conturi de venituri” |
| | | **4427** „TVA colectată” |
| | x | |

- Evidențierea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă vânzării activelor imobilizate:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **461** „Debitori diverşi” | = | % |
| | | **758** „Alte venituri din exploatare” |
| | | **4427** „TVA colectată” |
| | x | |

*Regularizarea taxei pe valoarea adăugată la sfârşitul lunii sau trimestrului, după caz:*

- Situația în care TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **4427** „TVA colectată” | = | % |
| | | **4426** „TVA deductibilă” |
| | | **4423** „TVA de plată” |
| | x | |

- Situația în care TVA colectată este mai mică decât TVA deductibilă:

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| % | = | **4426** „TVA deductibilă” |
| **4427** „TVA colectată” | | |
| **4424** „TVA de recuperat” | | |
| | x | |

*Achitarea taxei pe valoarea adăugată de plată:*

| | | |
|---|---|---|
| | x | |
| **4423** „TVA de plată” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” |
| | x | |



Scanned with OKEN Scanner

*Încasarea taxei pe valoarea adăugată de recuperat:*

| | | |
|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei“ | = | **4424** „TVA de recuperat“ |

***Operațiuni particulare speciale:***

- Evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor intrate în unitățile de desfacere cu amănuntul (evidența mărfurilor se conduce la preț de vânzare):

| | | |
|---|---|---|
| **371** „Mărfuri” | = | **4428** „TVA neexigibilă” |

- Vânzarea mărfurilor prin comerțul cu amănuntul:

| | | |
|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei” | = | % |
| | | **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor” |
| | | **4427** „TVA colectată” |

- Evidențierea TVA neexigibilă la scăderea din gestiune a mărfurilor vândute prin comerțul cu amănuntul:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **371** „Mărfuri” |
| **607** „Cheltuieli privind mărfurile” | | |
| **378** „Diferențe de preț la mărfuri“ | | |
| **4428** „TVA neexigibilă“ | | |

- Evidențierea achiziției de stocuri fără a primi factura:

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **408** „Furnizori – facturi nesosite” |
| **3xx** „Conturi de stocuri” | | |
| **4428** „TVA neexigibilă” | | |



Scanned with OKEN Scanner

- Evidențierea primirii facturii pentru stocurile livrate anterior fără factură:

x

**408** „Furnizori – facturi nesosite" = **401** „Furnizori"

și

**4426** „TVA deductibilă" = **4428** „TVA neexigibilă"

x

- Vânzarea de produse, mărfuri, etc. pentru care nu s-a întocmit factură în momentul livrării:

x

**418** „Clienți – facturi de întocmit" = %

**701** „Venituri din vânzarea produselor finite"

**707** „Venituri din vânzarea mărfurilor"

**7xx** „Conturi de venituri"

**4428** „TVA neexigibilă"

x

- Întocmirea facturii pentru bunurile și prestațiile evidențiate anterior pe baza altor documente de livrare (ex. aviz de însoțire):

x

**4111** „Clienți" = **418** „Clienți – facturi de întocmit"

și

**4428** „TVA neexigibilă" = **4427** „TVA colectată"

x

- Evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor din import (achitate în vamă):

x

**4426** „TVA deductibilă" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

x



Scanned with OKEN Scanner

- Suportarea pe cheltuieli a taxei pe valoarea adăugată deductibilă conform prevederilor legale (ex. suma determinată prin pro-rată):

x

**635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4426** „TVA deductibilă"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă reducerilor financiare acordate la încasarea clienţilor:

x

% = **4111** „Clienţi"

**5121** „Conturi la bănci în lei"

**667** „Cheltuieli privind sconturile acordate"

**4427** „TVA colectată"

sau

**4111** „Clienţi" = **4427** „TVA colectată" □

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor folosite în scop personal, predate cu titlu gratuit, care depăşesc limitele prevăzute de lege, lipsurilor peste normele legale inclusiv cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate salariaţilor sub formă de avantaje în natură:

x

**635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4427** „TVA colectată"

x

- Evidenţierea taxei pe valoarea adăugată aferentă reducerilor comerciale acordate de furnizori:

x

**401** „Furnizori" = %

**5121** „Conturi la bănci în lei"

**767** „Venituri din sconturi



Scanned with OKEN Scanner

obținute"
**4426** „TVA deductibilă"

sau

**4426** „TVA deductibilă" = **401** „Furnizori"

_____ x _____

- Reducerea comercială acordată de furnizori la sfârşitul anului pentru mărfurile achiziționate dar care nu se mai află în stoc:

_____ x _____

% = **401** „Furnizori"

**607** „Cheltuieli privind mărfurile"

**4426** „TVA deductibilă"

_____ x _____

- Ambalajele restituibile nu se supun taxei pe valoarea adăugată. TVA – ul intervine însă atunci când ambalajele nu mai pot fi restituite datorită distrugerii sau dacă sunt reținute:

- reținute:

_____ x _____

% = **409** „Furnizori – debitori"

**381** „Ambalaje"

**4426** „TVA deductibilă"

_____ x _____

- distruse:

_____ x _____

% = **409** „Furnizori – debitori"

**608** „Cheltuieli privind ambalajele"

**4426** „TVA deductibilă"

_____ x _____

- Evidențierea de către furnizori a ambalajelor ce nu mai pot fi restituite de clienți (considerate ca vândute):

_____ x _____

**419** „Clienți creditori" = %

**708** „Venituri din activități diverse"

**4427** „TVA colectată"

_____ x _____



Scanned with OKEN Scanner

- Evidențierea avansului încasat de la clienți (cu emiterea de factură):

| | | |
|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei" | = | %<br>**419** „Clienți – creditori"<br>**4427** „TVA colectată" |

- Evidențierea avansului plătit furnizorilor (cu emitere de factură de către furnizori):

| | | |
|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" |
| **409** „Furnizori – debitori"<br>**4426** „TVA deductibilă" | | |

- Autolichidarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile prevăzute la art. 160 din Codul fiscal, precum şi pentru achizițiile intracomunitare supuse măsurilor de simplificare:

| | | |
|---|---|---|
| **4426** „TVA deductibilă" | = | **4427** „TVA colectată" |

Înregistrările prezentate *nu sunt limitative*, pe parcursul desfăşurării activității unei entități se realizează diverse operațiuni, iar reflectarea lor în contabilitate trebuie realizată în funcție de conținutul economic al operațiunilor respective pe bază de *raționament profesional*.

## 9.8. Studii de caz privind calculul şi reflectarea în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată

***Studiul de caz nr. 1.:***

O entitate economică înregistrată în scopuri de TVA, în România achiziționează, de pe piața internă, materii prime în valoare de 32.400 lei plus TVA şi materiale auxiliare de 1785 lei + TVA. Pentru



Scanned with OKEN Scanner

desfăşurarea activităţii sale economice entitatea, înregistrează şi alte cheltuieli, pentru care primeşte în cursul lunii facturi: energie electrică 1.560 lei + TVA; transport 700 lei + TVA; telefon 530 lei + TVA, servicii de contabilitate 1.800 lei + TVA şi achiziţionează un echipament tehnologic în valoare de 11.800 lei + TVA.

În cursul lunii entitatea livrează în România, pe bază de factură produse finite la preţul de vânzare de 75.820 lei + TVA. Pentru serviciile de transport prestate clienţilor emite facturi în valoare de 2.565 lei + TVA.

La sfârşitul lunii se efectuează regularizarea taxei pe valoarea adăugată, ţinând cont de faptul că entitatea are TVA de recuperat din luna precedentă în valoare de 3.787 lei.

*- evidenţierea achiziţiei de materii prime:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 40.680,15 |
| **301** „Materii prime" | | | 32.400,00 |
| **3021** „Materiale auxiliare" | | | 1.785,00 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 6.495,15 |

*- evidenţierea achiziţiei echipamentului tehnologic:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **404** „Furnizori de | 14.042,00 |
| **2131** „Echipamente tehnologice" | | | 11.800,00 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 2.242,00 |

*- evidenţierea facturilor primite pentru utilităţi şi servicii:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 5.462,10 |
| **605** „Cheltuieli privind energia şi apa" | | | 1.560,00 |
| **624** „Cheltuieli cu transportul de de bunuri şi personal" | | | 700,00 |
| **626** „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" | | | 530,00 |
| **628** „Alte cheltuieli cu serviciile | | | 1.800,00 |



Scanned with OKEN Scanner

executate de terţi"
**4426** „TVA deductibilă" 872,10

x

*- înregistrarea facturilor privind livrarea produselor finite şi prestarea serviciilor de transport:*

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienţi" | = | % | 93.278,15 |
| | | **701**„Venituri din vânzarea produselor finite" | 75.820,00 |
| | | **704** „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate" | 2.565,00 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 14.893,15 |

x

*- închiderea conturilor de TVA:*

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4427** „TVA colectată" | = | % | 14.893,15 |
| | | **4426** „TVA deductibilă" | 9.609,25 |
| | | **4423** „TVA de plată" | 5.283,90 |

x

*- rotunjirea taxei pe valoarea adăugată de plată*):*

x

| | | | |
|---|---|---|---|
| **473** „Decontări din operaţii în curs de clarificare" | = | **4423** „TVA de plată" | 0,10 |

x

Conform prevederilor legale în vigoare, sumele cumulate la sfârşitul exerciţiului financiar în debitul sau creditul contului *473*, reprezentând rotunjiri aferente impozitelor şi taxelor, reprezintă cheltuieli sau venituri ale perioadei şi se înregistrează în conturile *6588*

---

*) OMFP 978 din 8 iulie 2005, pentru aplicarea prvderilor OUG 59/2005 privind unele măsuri de natură fiscală şi financiară pentru punerea în aplicare a Legii nr. 348/2004, privind denominarea monedei naţionale, publicat în MO nr. 651 din 22 iulie 2005.



Scanned with OKEN Scanner

*„Alte cheltuieli din exploatare"* sau *7588 „Alte venituri din exploatare"* după caz.

*- compensarea TVA de plată cu TVA de recuperat înregistrat în perioada fiscală precedentă:*

| | | |
|---|---|---|
| **4423** „TVA de plată" | = | **4424** „TVA de recuperat"3.787,00 |

*- achitarea prin cont a TVA de plată, rămasă după compensare, până la data de 25 a lunii următoare, termen până la care trebuie depus şi decontul de taxă pe valoarea adăugată:*

| | | |
|---|---|---|
| **4423** „TVA de plată" | = | **5121**„Conturi la bănci în lei"1.497,00 |

***Studiul de caz nr. 2.: Persoană înregistrată în scopuri de TVA cu regim mixt:***

O persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA în România deține într-un spațiu închiriat un bar. În cursul lunii octombrie decide ca în cadrul aceluiaşi spațiu să desfăşoare şi activități autorizate de jocuri de noroc şi pariuri sportive. Proporția spațiului utilizat pentru una sau alta din activități nu este foarte clar stabilită. Societatea este înregistrată ca plătitor de TVA trimestrial.

Pentru trimestrul IV societatea achiziționează alte materiale consumabile în valoare de 725 lei + TVA, primeşte facturi de chirie pentru spațiul utilizat în valoare 6.000 lei + TVA, facturi de energie electrică de 2.520 lei şi facturi pentru convorbiri telefonice de 827 lei + TVA. Societatea se aprovizionează cu mărfuri în valoare de 37.734 lei + TVA, prețul de vânzare al acestor mărfuri fiind de 65.500 lei.

Se achiziționează, pe bază de factură un aparat mecanic de joc în valoare de 11.700 lei + TVA.

În cursul trimestrului se vând prin casă mărfuri în valoare de 85.085 lei TVA inclus. Cheltuiala cu marfa, calculată conform coeficientului, se ridică la suma de 45.370 lei. Se încasează în numerar venituri din activitatea de jocuri de noroc în sumă de 31.220 lei.



Scanned with OKEN Scanner

*- evidențierea achiziției aparatului de joc (se ține cont de faptul că fiind destinat desfășurării activității de jocuri de noroc taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă, incluzându-se în costul de achiziție al echipamentului):*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2131** „Echipamente tehnologice" | = | **404** „Furnizori de imobilizări" | 13.923,00 |

*- evidențierea achiziției de materiale și a cheltuielilor cu chiria, energia electrică și serviciile telefonice:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 11.985,68 |
| **3028** „Alte materiale consumabile" | | | 725,00 |
| **605** „Cheltuieli privind energia și apa" | | | 2.520,00 |
| **612** „Cheltuieli cu redevențele locațiile de gestiune și chiriile" | | | 6.000,00 |
| **626** „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații" | | | 827,00 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 1.913,68 |

*- evidențierea achiziției de marfă:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori" | 44.903,46 |
| **371** „Mărfuri" | | | 37.734,00 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 7.169,46 |

*- evidențierea adaosului și a TVA neexigibil aferent mărfurilor aprovizionate (avem preț de vânzare 65.500 lei):*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri" | = | % | 27.766,00 |
| | | **378** „Diferențe de preț la mărfuri" | 17.308,02 |
| | | **4428** „TVA neexigibilă" | 10.457,98 |



Scanned with OKEN Scanner

*- încasarea în numerar a veniturilor din desfăşurarea activităţii de jocuri de noroc:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei" | = | **708** „Venituri din activităţi diverse" | 31.220,00 |

*- încasarea prin casă a mărfurilor vândute:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei" | = | % | 85.085,00 |
| | | **707** „Venituri din vânzarea mărfurilor" | 71.500,00 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 13.585,00 |

*- descărcarea gestiunii de marfă:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **371** „Mărfuri" | 85.085,00 |
| **378** „Diferenţe de preţ la mărfuri" | | | 26.130,00 |
| **4428** „TVA neexigibilă" | | | 13.585,00 |
| **607** „Cheltuieli privind mărfurile" | | | 45.370,00 |

*- calculul pro-ratei, pentru determinarea TVA din aprovizionări, aferent operaţiunilor care dau drept de deducere:*

$$Pro\text{-}rata = \frac{Valopdd + Sopdd}{(Valopdd + Sopdd) + (Valopnd + Sopnd)} \times 100$$

$$Pro\text{-}rata = \frac{71.500}{71.500 + 31.220} \times 100 = 69{,}61\%$$

Pro-rata se determină anual la închiderea exerciţiului financiar, luând în calcul valoarea cumulată a operaţiunilor pentru întregul an fiscal. La aprovizionările efectuate în cursul anului valoarea taxei deductibile se calculează pe baza pro-ratei provizorii (pro-rata calculată la închiderea exerciţiului financiar precedent), iar la finele anului, deducerea iniţială se ajustează prin aplicarea pro-ratei definitive asupra



Scanned with OKEN Scanner

valorii cumulate a TVA din cumpărări (numai cumpărările pentru care nu se poate determina dacă sunt destinate realizării de operaţiuni care dau drept de deducere sau celor care nu dau drept de deducere).

În exemplul prezentat lucrurile sunt simplificate prin luarea în calcul doar a operaţiunilor aferente trimestrului IV.

- *determinarea TVA din cumpărări aferent operaţiunilor care dau drept de deducere:*

TVA aferent aprovizionării de marfă este integral deductibil, fiind destinat desfăşurării de operaţiuni impozabile.

TVA cu drept de deducere aferent achiziţiei de materiale consumabile, chirie, energie electrică şi servicii telefonice, se calculează pe bază de pro-rată:

TVA de dedus = TVA deductibil x Pro-rata = 1.913,68 x 69,61% = *1.332,11 lei*;

TVA pentru care nu se acordă drept de deducere = 1.913,68 – 1.332,11 = 581,57 lei.

- *trecerea pe cheltuieli a TVA fără drept de deducere:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” | = | **4426** „TVA deductibilă” | 581,57 |

- *închiderea conturilor de TVA:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4427** „TVA colectată” | = | % | 13.585,00 |
| | | **4426** „TVA deductibilă” | 8.501,57 |
| | | **4423** „TVA de plată” | 5.083,43 |

- *rotunjirea taxei pe valoarea adăugată de plată:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4423** „TVA de plată” | = | **473** „Decontări din operaţii în curs de clarificare” | 0,43 |

- *achitarea prin cont a TVA de plată:*

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4423** „TVA de plată” | = | **5121** „Conturi la bănci în lei” | 5.083,00 |



Scanned with OKEN Scanner

***Studiul de caz nr. 3.: Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital:***

O societate comercială, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează în anul 2007 un imobil, în scopul desfășurării de operațiuni care dau drept de deducere, pentru care deduce integral taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției, în valoare de 161.500 lei.

În anul 2009 se închiriază unei bănci 40% din suprafața imobilului, în regim de scutire de taxă, conform prevederilor art. 141, alin. (2), lit. e) din Codul fiscal. Activitatea de închiriere a imobilelor este scutită fără drept de deducere, prin urmare este necesară ajustarea taxei deduse inițial, proporțional cu suprafața închiriată în regim de scutire.

Pentru anii 2007 şi 2008, nu se ajustează taxa dedusă inițial, avându-se în vedere faptul că societatea a desfăşurat numai operațiuni care dau drept de deducere.

Taxa dedusă aferentă anilor 2007 şi 2008 = 161.500 / 20 ani x 2 ani = 16.150 lei.

Pentru perioada rămasă de 18 ani din cei 20 în care potrivit prevederilor legale, trebuie efectuată ajustarea, se procedează astfel:

Taxa rămasă de ajustat = 161.500 – 16.150 = 145.350 lei;

Taxa nedeductibilă aferentă celor 18 ani de ajustare rămaşi = 145.350 x 40% = 58.140 lei.

Taxa nedeductibilă în valoare de 58.140 lei se înscrie în decontul de taxă pe valoarea adăugată, aferent perioadei în care apare modificarea destinației, la rândul *„ajustări la finele anului conform pro-rata / ajustări pentru bunuri de capital”*.

*- evidențierea ajustării, pentru bunuri de capital, în contabilitatea societății, la momentul modificării destinației:*

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | x | | | |
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate” | = | **4426** „TVA deductibilă” | 58.140 | |
| | x | | | |

În situația în care apar modificări în ceea ce priveşte suprafața închiriată în regim de scutire, sau societatea desfăşoară din nou numai operațiuni care dau drept de deducere, în anul în care apare modificarea se procedează la o nouă ajustare a taxei pe valoarea adăugată dedusă pentru imobilul respectiv, pentru numărul de ani rămaşi.



Scanned with OKEN Scanner

# CAPITOLUL 10

# IMPOZITELE ŞI TAXELE LOCALE; TAXELE VAMALE ŞI ACCIZELE ÎNTRE NORME CONTABILE ŞI REGLEMENTĂRI FISCALE

## 10.1. Conținutul şi rolul impozitelor şi taxelor vamale

*Impozitele şi taxele* locale constituie venituri ale bugetelor locale ale unităților administrativ teritoriale şi se datorează de persoanele juridice şi fizice denumite *contribuabili.* Aceste impozite sunt folosite pentru finanțarea cheltuielilor publice prevăzute în bugetele locale.

Sunt asimilate *persoanelor fizice* contribuabilii care desfăşoară activități economice pe baza liberei inițiative ori exercită în mod individual sau prin asociere orice profesie liberă.

Prin *persoane juridice* se înțeleg acele entități reprezentate de persoane fizice înregistrate legal ce au un patrimoniu distinct în scopul desfăşurării de activități precum:

- comercianții şi filialele acestora inclusiv unitățile economice ale persoanelor juridice de drept public şi cele ale organizațiilor politice, sindicale, patronale şi cooperatiste, instituțiilor publice, asociațiilor şi fundațiilor;
- cultele religioase şi unitățile locale ale acestora cu personalitate juridică;
- sucursalele şi reprezentanțele autorizate să funcționeze pe teritoriul României aparținând persoanelor fizice sau juridice străine şi altele asemenea.

*Sunt exceptate* de la plata impozitelor locale: instituțiile şi unitățile care funcționează în subordinea sau coordonarea Ministerului Educației şi Cercetării.



Scanned with OKEN Scanner

Alături de impozitele şi taxele locale, constituie venituri ale *bugetelor locale* şi:

- *amenzile şi penalităţile* aferente impozitelor şi taxelor locale;
- *majorările pentru plata cu întârziere* a impozitelor şi taxelor locale;
- *taxele judiciare de timbru* privind activitatea notarială;
- *taxele extrajudiciare de timbru*;
- *50% din impozitul pe venitul din transferul proprietăţilor imobiliare* din patrimoniul personal.

## 10.2. Impozitul şi taxa pe teren

Contribuabilii care deţin în proprietate terenuri situate în municipii, oraşe şi comune, în intravilanul sau în extravilanul localităţilor datorează impozit pe teren.

***Impozitul pe teren*** se stabileşte *anual, în sumă fixă pe metru pătrat de teren*, în mod diferenţiat, în intravilanul localităţilor, pe *ranguri de localităţi şi zone,* iar în extravilanul localităţilor, pe *ranguri* de localităţi şi *categorii* de folosinţă a terenurilor.

Pentru terenurile proprietate publică sau privată a statului ori a unităţilor administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosinţă, se stabileşte *taxa pe teren* care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatorilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosinţă, după caz, în condiţii similare impozitului pe teren.

La baza *determinării impozitului* pe teren situat în intravilan stau următoarele elemente:

· *suprafaţa terenului*;
· *suprafaţa la sol a clădirilor*, în cazul terenurilor cu destinaţie de teren cu construcţii;
· *rangul localităţii* în care este amplasat terenul;
· *zona şi/sau categoria* de folosinţă a terenului;
· *majorarea de impozit* stabilită de consiliile locale.

Impozitul pe teren este un impozit care se determină anual, formula de calcul pentru terenurile situate în intravilan, fiind:



Scanned with OKEN Scanner

***Impozit pe teren = suprafaţa impozabilă x impozitul unitar (eventual se aplică un coeficient de corecţie)***

*Încadrarea terenurilor* pe zone şi pe categorii de folosinţă, în intravilan şi extravilan, se face de către *consiliile locale*, în funcţie de poziţia terenurilor faţă de centrul localităţii, de reţelele edilitare, precum şi de alte elemente specifice fiecărei unităţi administrativ – teritoriale, conform documentaţiilor de amenajare a teritoriului şi de urbanism, registrelor agricole, evidenţelor specifice cadastrului imobiliar – edilitar sau altor evidenţe agricole ori cadastrale.

*Pentru terenurile dobândite în cursul anului,* indiferent sub ce formă, impozitul pe teren se datorează de la *data de întâi a lunii următoare* celei în care acestea au fost dobândite, proporţional cu perioada rămasă până la sfârşitul anului fiscal.

*Terenurile pentru care nu se datorează impozitul pe teren sunt:*

- terenurile cu construcţii, pentru suprafaţa construită*) a acestora;
- terenurile aparţinând cultelor religioase recunoscute de lege şi unităţilor locale ale acestora cu personalitate juridică;
- terenurile cimitirelor;
- terenurile instituţiilor de învăţământ preuniversitar şi universitar autorizate provizoriu sau acreditate;
- terenurile unităţilor sanitare de interes naţional, nepreluate în patrimoniul autorităţilor locale;
- terenurile deţinute, administrate sau utilizate de o instituţie publică, cu excepţia celor folosite pentru activităţi economice;
- terenurile aferente clădirilor instituţiilor publice, precum şi clădirilor care fac parte din domeniul public al unităţilor administrativ – teritoriale, cu excepţia celor folosite pentru activităţi economice;
- terenurile degradate sau poluate, incluse în perimetrul de ameliorare, pentru perioada cât durează ameliorarea acestuia;
- terenurile care prin natura lor sunt improprii pentru agricultură sau silvicultură, terenurile ocupate de iazuri, bălţi, lacuri de acumulare

---

*) Suprafaţa la sol a clădirii.



Scanned with OKEN Scanner

sau căi navigabile, cele folosite pentru activitățile de apărare împotriva inundațiilor, gospodărirea apelor, hidrometeorologie, cele care contribuie la exploatarea resurselor de apă, cele folosite ca zone de protecție definite în lege, precum și terenurile utilizate pentru exploatările din subsol, încadrate astfel printr-o hotărâre a consiliului local, în măsura în care nu afectează folosirea suprafeței solului;

- terenurile legate de sistemele hidrotehnice, terenurile de navigație, terenurile aferente infrastructurii portuare, canalelor navigabile, inclusiv ecluzele și stațiile de pompare aferente acestora, precum și terenurile aferente lucrărilor de îmbunătățiri funciare, pe baza avizului privind categoria de folosință a terenului, emis de oficiul județean de cadastru și publicitate imobiliară;

- terenurile parcurilor industriale, științifice și tehnologice potrivit legii;

- terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri europene, drumuri naționale, drumuri principale administrate de Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri Naționale din România – SA, zonele de siguranță a acestora, precum și terenurile din jurul pistelor reprezentând zone de siguranță;

- terenurile trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ-teritoriale în lipsă de moștenitori legali sau testamentari;

- terenurile aferente clădirilor scutite de impozitul pe clădiri, cu excepția celor utilizate pentru activități economice;

- terenurile aferente clădirilor restituite, utilizate exclusiv pentru desfășurarea unor activități de interes public, pe durata pentru care proprietarul este obligat să mențină afectațiunea de interes public.

În cazul contribuabililor persoane juridice, pentru terenul amplasat în intravilan, înregistrat la altă categorie decât de terenuri cu construcții, impozitul pe teren se calculează conform prevederilor legale numai dacă au în statut, ca obiect de activitate, agricultură și au înregistrate în evidența contabilă venituri și cheltuieli de această natură. În caz contrar, impozitul pe terenul situat în intravilan, chiar dacă este prevăzut la altă destinație decât de teren pentru construcții, se calculează considerând că suprafața de teren este destinată pentru construcții.

În cazul terenurilor situate în extravilan, impozitul unitar este următorul:



Scanned with OKEN Scanner

| Nr. crt. | Categoria de folosinţă | A | B | C | D |
|---|---|---|---|---|---|
| 1. | Teren cu construcţii | 22 | 20 | 18 | 16 |
| | Teren arabil | 36 | 34 | 32 | 30 |
| 2. | Păşune | 20 | 18 | 16 | 14 |
| 3. | Fâneaţă | 20 | 18 | 16 | 14 |
| 4. | Vie pe rod | 40 | 38 | 36 | 34 |
| 5. | Livadă pe rod | 40 | 38 | 36 | 34 |
| 6. | Pădure şi alte terenuri cu vegetaţie forestieră, cu excepţia celor de mai jos | 12 | 10 | 8 | 8 |
| | Pădure în vârstă de până la 20 de ani şi pădure cu rol de protecţie | x | x | x | x |
| 7. | Terenuri cu ape, altele decât cu amenajări piscicole | 4 | 3 | 2 | 1 |
| | Terenuri cu amenajări piscicole | 24 | 22 | 20 | 18 |
| 8. | Drumuri şi căi ferate | x | x | x | X |
| 9. | Terenuri neproductive | x | x | x | x |

Această valoare se corectează cu următorii coeficienţi:

| Zona | Rangul localităţii | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 0 | I | II | III | IV | V |
| A | 2,60 | 2,50 | 2,40 | 2,30 | 1,10 | 1,05 |
| B | 2,50 | 2,40 | 2,30 | 2,20 | 1,05 | 1,00 |
| C | 2,40 | 2,30 | 2,20 | 2,10 | 1,00 | 0,95 |
| D | 2,30 | 2,20 | 2,10 | 2,00 | 0,95 | 0,90 |

Pentru stabilirea coeficientului, se face transformarea zonelor din extravilan în intravilan*).

În cazul terenurilor a căror încadrare (în funcţie de poziţie sau categorie de folosinţă) se modifică în cursul anului fiscal, impozitul pe terenuri se determină conform primei încadrări pentru numărul de luni în care a fost încadrat în această categorie (se ia în calcul şi luna în care are loc modificarea încadrării) şi conform celei de-a doua încadrări, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care a fost schimbată încadrarea.

*) Pentru o detaliere a transformării, a se vedea normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal (HG nr. 44/2005, cu modificările şi completările ulterioare).



Scanned with OKEN Scanner

În situația în care în cursul anului se modifică rangul localității, impozitul pe teren se modifică corespunzător noii încadrări a localității, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a intervenit această modificare.

Orice persoană care dobândeşte teren are obligația de a depune o declarație privind achiziția terenului la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale în termen de 30 de zile inclusiv, care urmează după data achiziției.

*Impozitul se determină anual şi se plăteşte semestrial* în 2 tranşe egale, cu următoarele scadențe:

- *31 martie*, inclusiv, acordându-se o bonificație de până la 10% stabilită de consiliul local pentru plata anticipată integrală a impozitului;
- *30 septembrie*, inclusiv;

**Exemplu:**

SC PROD SRL este amplasată într-o localitate de rangul III şi înregistrată la categoria de folosință „terenuri cu construcții". Suprafața totală a terenului care se află în proprietatea societății este de 2.560 mp. Clădirea administrativă şi hala de producție au o suprafață construită la sol de 550 mp, silozul pentru depozitarea cerealelor ocupă o suprafață de 1.200 mp, iar platformele şi aleile betonate din inciunta proprietății ocupă o suprafață de 810 mp.

SC PROD SRL va plăti impozit pe teren pe suprafața totală a terenului diminuată cu suprafața construită la sol a clădirii administrative, a halei de producție şi a silozului pentru cereale, respectiv 2560 mp – 550 mp – 1200 mp = 810 mp.

Societatea datorează impozit pe tren pentru terenul ocupat de platformele şi aleile betonate, acestea fiind construcții de natură specială care nu au lemente constitutive ale unei clădiri. În schimb, suprafața ocupată de silozul pentu cereale se scade din suprafața de teren impozabilă deoarece aceasta areelemenete constitutive ale unei clădiri.

Imp/teren = 810 mp x 0,0018 lei/mp x 2,10 = 3,0618 lei



Scanned with OKEN Scanner

## 10.3. Impozitul pe clădiri

**Impozitul pe clădiri** se datorează de către contribuabili (persoane fizice şi juridice) pentru clădirile aflate în proprietatea lor, indiferent de locul unde sunt situate şi de destinaţia acestora.

*Prin clădire* se înţelege orice construcţie situată deasupra solului şi/sau sub nivelul acestuia,indiferent de denumirea ori de folosinţa sa, şi care are una sau mai multe încăperi ce pot servi la adăpostirea de oameni, de animale, de obiecte, de produse, de materiale, de instalaţii şi de altele asemenea.

La determinarea impozitului pe clădiri se iau în calcul următoarele *elemente*:

| | |
|---|---|
| - rangul localităţii unde se află clădirea | - pentru stabilirea valorii impozabile unitare |
| - situarea în intravilan sau extravilan | - pentru stabilirea valorii impozabile unitare |
| - zona în cadrul localităţii | - pentru stabilirea valorii impozabile unitare |
| - suprafaţă construită desfăşurată a clădirii | - pentru determinarea impozitului |
| - tipul clădirii şi instalaţiile cu care este dotată | - pentru stabilirea valorii impozabile unitare |
| - în cazul apartamentului, dacă acesta se află amplasat într-un bloc cu mai mult de 3 niveluri şi 8 apartamente | - pentru diminuarea valorii impozabile unitare |
| - data finalizării/modernizării clădirii | - pentru diminuarea valorii impozabile |
| - dacă suprafaţa construită desfăşurată a clădirii depăşeşte 150 mp. | - pentru majorarea valorii impozabile |
| - numărul de locuinţe aflate în proprietate | - pentru stabilirea majorării impozitului |
| - majorarea valorii unitare de către consiliul local (maxim 20% faţă de valorile stabilite prin legislaţie) | - pentru stabilirea valorii impozabile |



Scanned with OKEN Scanner

Dacă o clădire aparține mai multor proprietari, impozitul aferent clădirii este datorat de către aceşti contribuabili proporțional cu suprafața deținută dacă sunt stabilite părți individuale, împărțind astfel, impozitul total la numărul de contribuabili dacă nu sunt stabilite părțile individuale. Dacă o persoană are în administrare sau în folosință o clădire pentru care datorează chirie, impozitul este suportat de către proprietar.

Impozitul pe clădiri, în cazul *persoanelor fizice*, se calculează prin aplicarea cotei de *0,1%* pentru clădirile situate atât în mediul *rural,* cât şi în mediul urban asupra *valorii impozabile* a clădirii, determinată potrivit criteriilor şi normelor de evaluare.

***Impozitul pe clădiri = valoarea impozabilă a clădirii x cota de impozit***

*Valoarea impozabilă* a clădirii se determină în funcție de suprafața construită desfăşurată şi valoarea impozabilă pe metru pătrat.

*Suprafața construită* desfăşurată se determină prin însumarea suprafețelor secțiunilor tuturor nivelurilor sale, inclusiv a balcoanelor, a logiilor sau a celor situate la subsol. În calcul nu se cuprind suprafețele podurilor, cu excepția mansardelor, precum şi cele ale treptelor şi teraselor neacoperite. Suprafața construită desfăşurată a clădirii este justificată prin actul de proprietate, planul cadastral sau, în lipsa acestora, prin schițe sau alte documente asemănătoare.

Conform normelor de aplicare a Codului Fiscal, pentru aplicarea valorilor aferente clădirilor care sunt dotate cumulativ cu instalații de apă, de canalizare, electrice şi de încălzire, s-au stabilit următoarele:

a) clădirea se consideră dotată cu instalație de apă dacă alimentarea cu apă se face prin conducte, dintr-un sistem de aducțiune din rețele publice sau direct dintr-o sursă naturală – puț, fântână sau izvor – în sistem propriu;

b) clădirea se consideră că are instalație de canalizare dacă este dotată cu conducte prin care apele menajere sunt evacuate în rețeaua publică;

c) clădirea se consideră că are instalație electrică dacă este dotată cu cablaje interioare racordate la rețeaua publică sau la o sursă de energie electrică – grup electrogen, microcentrală, instalații eoliene sau microhidrocentrală;



Scanned with OKEN Scanner

d) clădirea se consideră că are instalație de încălzire dacă aceasta se face prin intermediul agentului termic - abur sau apă caldă de la centrale electrice, centrale termice de cartier, termoficare locală sau centrale termice proprii – şi îl transmit în sistemul de distribuție în interiorul clădirii, constituit din conducte, radiatoare, calorifere, indiferent de combustibilul folosit, gaze, combustibil lichid, combustibil solid, precum şi din sobe încălzite cu gaze/convectoare.

*În cazul contribuabililor care dețin mai multe clădiri* cu destinația de locuință, altele decât cele închiriate, *impozitul pe clădiri se majorează* după cum urmează:

a) cu 15% pentru prima clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

b) cu 50% pentru cea de a doua clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

c) cu 75% pentru cea de a treia clădire, în afara celei de la adresa de domiciliu;

d) cu 100% pentru cea de a patra clădire şi următoarele, în afara celei de la adresa de domiciliu.

Impozitul pe clădiri *nu se datorează* pentru clădirea unei persoane fizice dacă:

· clădirea este o locuință nouă realizată în condițiile Legii locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările şi completările ulterioare;

· clădirea este realizată pe bază de credite, în conformitate cu OG nr. 19/1994 privind stimularea investițiilor pentru realizarea unor lucrări publice şi construcții de locuințe aprobată şi modificată prin Legea nr. 82/1995, cu modificările şi completările ulterioare.

Consiliile locale au libertatea acordării unor facilități în cazul impozitului pe clădiri în funcție de anumite considerente de protecție socială sau în funcție de alte considerente. Procedurile de acordare a facilităților fiscale sunt stabilite de consiliile locale.

Pentru locuința de domiciliu, consiliile locale pot adopta în timpul anului hotărâri privind reducerea sau scutirea de impozit pe clădiri, stabilite în sarcina persoanelor fizice.

Consiliul local poate acorda scutire de la plata impozitului pe clădiri sau o reducere a acestuia pentru persoanele ale căror venituri lunare sunt mai mici decât salariul minim pe economie ori constau în



Scanned with OKEN Scanner

exclusivitate din ajutorul de şomaj şi/ sau pensie de asistenţă socială. Scutire sau reducere de impozit pe clădiri se poate acorda şi în cazul calamităţilor.

Impozitul pe clădiri în cazul *persoanelor juridice* se calculează prin aplicarea cotei stabilite de consiliile locale, care poate fi cuprinsă între 0,25% şi 1,5% asupra *valorii de inventar a clădirii*, înregistrată în contabilitatea acestora, conform prevederilor legale în vigoare.

***Impozitul pe clădiri = cota de impozitare x valoarea de inventar înregistrată în contabilitate***

Dacă persoanele juridice nu au efectuat nici o *reevaluare* a clădirilor în ultimii trei ani anteriori anului fiscal în care se calculează impozitul, dacă nu sunt amortizate integral, cota impozitului pe clădiri *este între 5% şi 10%,* aplicată la valoarea de inventar a clădirii, până la data primei reevaluări, înregistrată în contabilitatea acestora.

Punctul 55 lit b) din Normele metodologice date în aplicarea Titlului IX din Codul Fiscal, referitor la aplicarea cotei majorate la clădirile nereevaluate, a fost modificat prin HG nr. 1861/2006, astfel că, de la 1 ianuarie 2007, sunt considerate ca fiind reevaluate şi clădirile la care s-au executat lucrări de reconstruire, consolidare, modificare sau extindere, cu aprobarea Consiliului de Administraţie. (a se vedea exemplul de la sfârşitul subcapitolului).

În cazul unei clădiri a cărei valoare a fost recuperată integral pe calea amortizării, *valoarea impozabilă se reduce cu 15%.*

Pentru clădirile ce fac obiectul contractelor de *leasing financiar* se aplică următoarele *reguli*:

- impozitul pe clădiri se datorează de locator;
- valoarea care se ia în considerare la calculul impozitului pe clădiri este valoarea de contract a clădirii, înregistrată în contabilitatea locatorului sau a locatarului;
- în cazul în care contractul de leasing încetează altfel decât prin ajungerea la scadenţă, impozitul pe clădiri este datorat de locator.

La determinarea impozitului pe clădiri, în cazul contribuabililor persoane juridice se au în vedere atât clădirile aflate în funcţiune, cât şi cele în rezervă sau în conservare.

Clădirile dobândite în cursul anului, indiferent sub ce formă, se impun cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care au



Scanned with OKEN Scanner

fost dobândite. Impozitul se calculează proporţional cu perioada rămasă până la sfârşitul anului.

Scăderea de la impunere, în cursul anului, pentru situaţiile de dezafectare, demolare, dezmembrare sau distrugere a clădirilor, precum şi de transfer se face cu începere de la data de întâi a lunii următoare celei în care s-a produs una dintre aceste situaţii. Scăderea se acordă proporţional cu partea de clădire supusă unei astfel de situaţii, precum şi de perioada rămasă până la sfârşitul anului fiscal.

*Consiliile locale pot acorda scutiri* de la plata impozitului pe clădiri datorat de către persoanele juridice care efectuează investiţii de peste 500.000 euro pe o perioadă de până la 5 ani inclusiv. Scutirea se acordă de la data de întâi a lunii următoare finalizării clădirii.

*Impozitul* anual determinat pe baza *declaraţiilor de impunere* depuse la organul fiscal în termen de 30 de zile de la data la care au loc modificări ale clădirilor care duc la modificarea bazei de impozitare şi se *plăteşte semestrial în două tranşe egale, cu următoarele scadenţe:*

- *31 martie* inclusiv pentru semestrul I, cu acordarea unei bonificaţii de 10% pentru plata cu anticipaţie a impozitului integral;
- *30 septembrie*, inclusiv pentru semestrul II.

Beneficiază de *scutire de impozit pe clădiri*:

- *veteranii de război*;
- persoanele fizice prevăzute la art. *1 al Decretului-lege nr. 118/1990 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice* de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum şi celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, republicat, cu modificările şi completările ulterioare precum şi în alte legi;
- *văduvele de război şi văduvele veteranilor de război* care nu s-au recăsătorit;
- *persoanele cu handicap grav* sau accentuat şi persoanele invalide de gradul I;
- *persoanele prevăzute la art.3, alin.(1) lit. b şi art.4 alin. (1)* din Legea recunoştinţei faţă de eroii martiri şi luptătorii care au contribuit la victoria Revoluţiei române din decembrie 1989 (legea nr. 341/2004).

Scutirea sau reducerea se acordă proporţional cu perioada rămasă până la sfârşitul anului şi operează începând cu data de întâi a



Scanned with OKEN Scanner

lunii următoare celei în care persoanele în cauză atestă situațiile pentru care se acordă scutire.

Ca și în cazul celorlalte impozite locale, impozitul pe clădiri se determină anual și se plătește semestrial în 2 tranșe egale, până la 31 martie, respectiv 30 septembrie.

**Exemplu:**

SC DELTA SA are în proprietate o clădire, achiziționată în luna mai 2004 cu suma de 300.000 lei.

La data de 31 decembrie 2005, clădirea a fost reevaluată, iar valoarea reevaluată de 350.000 a fost înregistrată în situațiile financiare ale anului 2005.

În luna septembrie 2006 se efectuează lucrări de modernizare a clădirii, recepționate și înregistrate la valoarea de 10.000 lei.

În luna martie 2009 sunt efectuate alt lucrări de modernizare, în valoare de 30.000 lei aprobate în ședința Consiliului de Administrație, recepționate în 20 apilie 2009.

Deoarec clădirea nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului de referință (2006, 2007 și 2008 iar modernizarea efectuată în anul 2006 nu a fost asimilată reevaluării, din punctul de vedere al legislației fiscale în vigoare în anul respectiv, pentru perioada ianuarie 2009 – aprilie 2009, societatea a datorat impozitul pe clădiri cu cota majorată, inclusiv pentru valaoarea lucrărilor de modernizare astfel:

(350000 lei + 10000 lei) x 7%/12 luni = 2100 lei
2100 lei x 4 luni = 8400 lei.

Modernizarea clădirii, aporbată de Consiliul de Administrație și recepționată în anul 2009, este asimilată, din punct de vedere fiscal, reevaluării și, în consecință, pentu perioada mai 2009 – decembrie 2009, societatea va datora impozitul pe clădiri cu cota minimă, astfel:

(360000 lei + 30000 lei) x 1,5%/12 luni x 8 luni = 3900 lei

Cotele de 7%, respectiv 1,5% sunt stabilite de către Consiliul Local Municipal de care aparține societatea.



Scanned with OKEN Scanner

## 10.4. Impozitul pe mijloacele de transport

*Contribuabilii* care deţin mijloace de transport cu tracţiune mecanică şi înregistrate în România datorează *un impozit anual stabilit în funcţie de capacitatea cilindrică* a acestora, pentru fiecare *200 cm*$^{3*)}$ *sau fracţiune* din aceştia.

Sunt *scutite* de taxă:

a) autoturismele, motocicletele cu ataş şi mototriciclurile care *aparţin persoanelor cu handicap locomotor* şi care sunt adaptate handicapului acestora;

b) *navele fluviale de pasageri, bărcile şi luntrile* folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei şi Insula Balta Ialomiţei;

c) *mijloacele de transport ale instituţiilor publice;*

d) *mijloacele de transport ale persoanelor juridice care sunt utilizate pentru servicii de transport public* de pasageri în regim urban sau suburban, inclusiv transportul de pasageri în afara unei localităţi, dacă tariful de transport este stabilit în condiţii de transport public;

e) *vehiculele istorice* definite conform prevederilor legale în vigoare.

În cazul autovehiculelor de transport marfă cu masa totală autorizată de peste *12 tone*, impozitul pe mijloacele de transport se determină în funcţie *de numărul axelor, masa totală maximă autorizată şi tipul sistemului de suspensie, iar pentru remorci, semiremorci sau rulote în funcţie de masa totală maximă autorizată.*

Impozitul asupra mijloacelor de transport *se datorează începând cu data de întâi a lunii care au fost dobândite*, iar în cazul înstrăinării sau radierii în timpul anului din evidenţele autorităţilor la care sunt înmatriculate, taxa se dă la scădere începând cu data de întâi a lunii în care a apărut una dintre aceste situaţii.

Pentru mijloacele de transport ce fac obiectul *contractelor de leasing financiar* taxa se datorează de către locatar (utilizator).

Impozitul asupra mijloacelor de transport se determină de către compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale în a căror rază teritorială contribuabilii îşi au domiciliul, sediul sau punctele de lucru, după caz, pe baza *declaraţiei de impunere depuse.*



Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe mijloacele de transport *nu se aplică*:

a) *oricărei instituții sau unități care funcționează sub coordonarea Ministerului Educației, Cercetării și Tineretului,* cu excepția incintelor folosite pentru activități economice;

b) *fundațiilor testamentare* constituite conform legii, cu scopul de a întreține, dezvolta și ajuta instituții de cultură națională, precum și de a susține acțiuni cu caracter umanitar, social și cultural;

c) *organizațiilor umanitare* care au ca unică activitate întreținerea și funcționarea căminelor de bătrâni și a caselor pentru ocrotirea copiilor orfani și a copiilor străzii.

În cazul unui mijloc de transport deținut de un nerezident, impozitul asupra mijlocului de transport se plătește integral în momentul înregistrării mijlocului de transport la compartimentul de specialitate al autorității de administrație publică locală. În situația în care înmatricularea privește o perioadă care depășește data de 31 decembrie a anului fiscal în care s-a solicitat înmatricularea, deținătorii au obligația să achite integral impozitul asupra mijloacelor de transport până la data de 31 ianuarie a fiecărui an, astfel:

- în cazul în care înmatricularea privește un an fiscal, impozitul anual;
- în cazul în care înmatricularea privește o perioadă care se sfârșește înainte de data de 1 decembrie a aceluiași an, impozitul aferent perioadei cuprinse între data de 1 ianuarie și data de întâi a lunii următoare celei în care expiră înmatricularea.

Beneficiază de scutire de impozitul pe mijloacele de transport:

- veteranii de război;
- persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Decretul lege nr. 118/1990 privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum și celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, cu modificările și completările ulterioare;
- persoanele prevăzute la art.3, alin (1), lit. b și art.4 alin (1) din legea recunoștinței față de eroii martiri și luptătorii care au contribuit la victoria Revoluției române din decembrie 1989 (Legea nr.341/2004).

Înstrăinarea unui mijloc de transport, poate fi efectuată numai după ce titularul dreptului de proprietate asupra respectivului mijloc de



Scanned with OKEN Scanner

transport îşi plăteşte toate datoriile fiscale locale, scadente, cu excepţia celor aflate în litigiu. Atestarea achitării obligaţiilor bugetare se face prin certificatul fiscal emis de compartimentul de specialitate al autorităţilor administraţiei publice locale. Orice acte de înstrăinare a unor mijloace de transport, efectuate cu încălcarea acestor prevederi sunt nule de drept.

Persoanele care dobândesc sau înstrăinează un mijloc de transport sau îşi schimbă domiciliul/sediul, au obligaţia de a depune o declaraţie la compartimentul de specialitate al autorităţii administraţiei publice locale, de care aparţine, într-un termen de 30 de zile inclusiv de la modificarea intervenită.

**Exemplu:**

SC CRASIC SRL are în proprietate un autoturism RENAULT pentru care taxa anuală este de 55 lei.

În data de 25 mai 2009 îşi schimbă sediul din localitatea A în localitatea B.

Impozitul pe mijloacele de transport datorat fiecărui buget local va fi :

- la Dircţia de Impozite şi Taxe Locale a localităţii A, pentru perioada ianuarie – mai 2009:

55 lei/12 luni x 5 luni = 23 lei

- la Direcţia de Impozite şi Taxe Locale a localităţii B, pentu perioada iunie – decembrie 2009:

55 lei/12 luni x 7 luni = 32 lei.

## 10.5. Taxe pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor

Pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor contribuabilii datorează taxe diferenţiate.

Taxa pentru eliberarea autorizaţiei de construire *se calculează pe baza valorii de proiect* declarate de solicitant în cererea pentru eliberarea autorizaţiei de construire, în conformitate cu proiectul prezentat.



Scanned with OKEN Scanner

La terminarea lucrărilor beneficiarii autorizației de construire, în termen de 15 zile de la data expirării termenului de executare stabilit sunt obligați *să declare* structurilor specializate în domeniul amenajării teritoriului și al urbanismului ale autorităților administrație publice locale *valoarea reală a lucrărilor*, în vederea regularizării taxei pentru autorizația de construire.

Recalcularea și aducerea la cunoștința contribuabilului trebuie realizată în termen de 15 zile de la depunerea declarației, iar contribuabilul trebuie să plătească diferența de plată sau să primească diferența de taxă achitată în plus în termen de 15 zile de la înștiințare.

*Valoarea reală* a lucrărilor de construcție nu poate fi mai mică decât valoarea impozabilă a clădirii stabilită conform procedurii de stabilire a impozitului pe clădiri, în cazul eliberării unei autorizații de construire pentru o persoană fizică.

În domeniul *construcțiilor*, aceste taxe se datorează pentru:

1. *eliberarea certificatului de urbanism*: taxa este stabilită în lei în funcție de suprafața solicitată, iar în mediul rural taxa este de 50% din cea stabilită pentru mediul urban;

2. *eliberarea autorizației de construire*: taxa este de 0,5% din valoarea autorizată a lucrărilor pentru clădirile cu destinație de locuință și anexe la locuință;

3. *eliberarea autorizației de foraje și excavări*, necesare studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări: taxa datorată este stabilită în lei/mp.;

4. *eliberarea autorizației pentru lucrările organizate de șantier*, necesare execuției lucrărilor de bază, dacă nu au fost autorizate o dată cu acestea: taxa este de 3% din valoarea autorizată a construcțiilor;

5. *eliberarea autorizației de construire pentru organizarea de tabere de corturi*, căsuțe sau rulote, campinguri: taxa datorată este de 2% din valoarea autorizată a construcțiilor;

6. *eliberarea autorizației de construire pentru chioșcuri, tonete, cabine, spații de expunere*, situate pe căile și în spațiile publice, precum și pentru amplasarea corpurilor și a panourilor de afișaj, a firmelor și reclamelor: taxa datorată este stabilită în lei/mp;



Scanned with OKEN Scanner

7. eliberarea autorizației de construire pentru orice *altă construcție* decât cele prevăzute anterior: taxa este de 1% din valoarea autorizată a lucrărilor;

8. *eliberarea autorizației de desființare, parțială sau totală*, a construcțiilor și a amenajărilor: taxa datorată este de 0,1% din valoarea impozabilă a acestora. În cazul desființării parțiale, taxa se calculează proporțional cu suprafața construită a clădirii supuse demolării;

9. *prelungirea certificatului de urbanism*, precum și a autorizațiilor de construire: cuantumul taxei este de 30% din taxa pentru eliberarea certificatului sau autorizației inițiale.

Comercianții care desfășoară activități de natura *restaurantelor sau barurilor* datorează bugetului local o taxă pentru eliberarea și vizarea anuală a autorizației privind desfășurarea activităților de alimentație publică de până la 3.000 lei. Cuantumul taxei se stabilește de către consiliile locale și se achită anual.

Autorizația pentru desfășurarea activității de *alimentație publică* se eliberează de către primarul în a cărui rază de competență se află unitatea, numai în situația îndeplinirii de către comerciant a condițiilor prevăzute de lege.

## 10.6. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate

*Contribuabilii* care beneficiază sub diverse forme de servicii de *reclamă și publicitate sunt obligați să încheie contracte scrise,* în acest sens și datorează bugetelor locale pe raza cărora se efectuează publicitatea o taxă de reclamă și publicitate care poate fi cuprinsă între *1% și 3%* din valoarea contractului, exclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă. Taxa nu se datorează pentru serviciile de reclamă și publicitate realizate prin mijloacele de informare în masă: ziare și alte tipărituri, radio, televiziune și internet.

*Taxa datorată se plătește lunar* de către cel care efectuează reclama și publicitatea la bugetul local al unității administrativ – teritoriale în a cărei rază se realizează serviciul, până la *data de 10 a lunii următoare,* pe toată perioada desfășurării contractului, începând cu luna în care taxa a devenit exigibilă.



Scanned with OKEN Scanner

Taxa devine exigibilă la data intrării în vigoare a contractului de prestare a serviciului de reclamă şi publicitate.

Pentru folosirea mijloacelor de publicitate prin afişaj, panouri sau alte asemenea mijloace publicitare beneficiarii datorează o taxă care poate fi de până la 23 lei/an/$m^2$, pentru afişajul situat în locul unde se desfăşoară activitatea economică şi de până la 17 lei/an/$m^2$ în cazul oricărui alt afişaj.

Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate *se plăteşte anticipat, sau trimestrial* de către beneficiarul publicității, proporțional cu numărul de luni de utilizare, la bugetul local al unității administrativ – teritoriale pe a cărei rază este expus afişul publicitar. În situațiile în care mijloacele de reclamă şi publicitate au o durată mai mare de un an, taxa se plăteşte până la data de 31 ianuarie a fiecărui an.

*Instituțiile publice* nu datorează taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate, cu excepția cazului în care fac reclamă unor activități economice.

Cota procentuală şi cuantumul taxei prevăzut în sumă fixă se stabilesc de către consiliile locale în a căror rază teritorială se realizează publicitatea, în limitele prevăzute mai sus.

**Exemplu:**

SC MEDIA SA închiriază începând cu luna apilie 2009 până la 31 decembrie 2009 trei panouri publicitare, pentru a fi utilizate în scopuri publicitare, cu dimensiune de 5,5 m x 2,5 m fiecare.

Astfel, SC MEDIA SA va datora taxa pentru afişaj, în scop de reclamă şi publicitate, calculată astfel:

- suprafața 5,5 m x 2,5 m = 13,75 mp
- taxa/panou = 13,75 mp x 20 lei/mp = 275 lei.

Unde 20 lei/mp reprezintă taxa stabilită de Consiliul Local din oraşul X unde sunt amplasate panourile publicitare (pe structuri de afişaj nesituate la locul derulării activității economice.

- taxa totală anuală – 3 panouri x 275 lei/panou = 825 lei.
- taxa datorată, aferentă perioadei aprilie – dcembrie 2009:

825 lei/365 zile x 275 zile de utilizare = 621,57 ~ 622 lei.



Scanned with OKEN Scanner

## 10.7. Impozitul pe spectacole

Contribuabilii care organizează manifestări artistice, competiții sportive, activități artistice şi distractive de videotecă şi discotecă, denumite în continuare *spectacole*, datorează impozit pe spectacole, calculat *în cote procentuale asupra încasărilor* din vânzarea biletelor de intrare şi a abonamentelor *sau în sumă fixă pe metru pătrat*, în funcție de suprafața incintei unde se desfăşoară spectacolul, mai puțin valoarea timbrelor instituite, potrivit legii.

*Nu se datorează impozit pentru spectacolele organizate în scopuri umanitare.*

*Pentru manifestările artistice şi competițiile sportive impozitul pe spectacole se stabileşte asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor şi a biletelor de intrare, prin aplicarea următoarelor cote:*

- *2%* pentru manifestările artistice de teatru, de operă, de operetă, de filarmonică, cinematografie, muzicale, de circ, precum şi pentru competițiile sportive interne şi internaționale;
- *5%* pentru manifestările artistice de genul: festivaluri, concursuri, cenacluri, serate, recitaluri sau alte asemenea manifestări artistice ori distractive care nu au caracter ocazional.

Pentru *activitățile artistice şi distractive de videotecă şi discotecă* impozitul pe spectacole se stabileşte în funcție de suprafața incintei în care se desfăşoară spectacolul, pe zi de funcționare, după cum urmează:

- în cazul videotecilor, un impozit de până la *1 lei/$m^2$/zi*;
- în cazul discotecilor, un impozit de până la *2 lei/$m^2$/zi*.

Cuantumul impozitului se stabileşte de către consiliile locale în a căror rază administrativ – teritorială se realizează activitățile artistice şi distractive.

Persoanele care datorează impozitul pe spectacole au obligația de a depune *o declarație* la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale, până la data de *15, inclusiv, a lunii următoare* celei în care au avut loc spectacolele, termen până la care trebuie plătit şi impozitul.



Scanned with OKEN Scanner

**Exemplu:**

Cinematograful MALL a obținut în luna martie 2009 încasări din vânzarea biletelor de intrare la spectacolele de cinema în sumă totală de 17.500 lei, inclusiv timbrul cinematografic.

Cinematograful va determina obligațiile aferente acestor încasări astfel:

- valoarea timbrului cinematografic:

$$17500 \times \frac{2}{100+2} = 343 \text{ lei, unde}$$

2/(100 + 2) este cota recalculată folosită pentru determinarea timbrului cinematografic de 2%, inclus în prețul de vânzare al biletelor și care s-a adăugat acestui preț.

- valoarea impozitului pe spectacole:

(17500 lei – 343 lei) x 2% = 343 lei, unde 2% este cota impozitului pe spectacole.

Înregistrările contabilesunt următoarele:

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **5311** „Casa în lei" | = | % | | 17500 |
| | | **704** „Venituri din lucrări executate și servicii prestate" | | 17457 |
| | | **447** „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate" | | 343 |

- înregistrarea impozitului pe spectacole:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" | = | **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" | 343 |

- plata impozitului:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" | = | **5311** „Casa în lei" | 343 |



Scanned with OKEN Scanner

## 10.8. Taxa hotelieră

Pentru şederea în unităţi de cazare, consiliile locale pot hotărî instituirea unei taxei hoteliere, datorate de persoanele fizice în vârstă de peste 18 ani.

Taxa se determină pe baza cotei stabilite de consiliile locale între *0,5% şi 5%*, aplicată la tarifele de cazare practicate de unităţile hoteliere.

Sunt scutiţi de plata taxei hoteliere:

- persoanele fizice în vârstă de până la 18 ani, inclusiv;
- persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat ori persoanele invalide de gradul I sau II;
- pensionari şi studenţi;
- veteranii de război, precum şi văduvele de război sau văduvele veteranilor de război care nu s-au recăsătorit;
- persoanele fizice care beneficiază de drepturile prevăzute în Decretul-lege nr. 118/1190, privind acordarea unor drepturi persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, precum şi a celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri.

Taxa hotelieră se încasează de către persoanele juridice prin intermediul cărora se realizează cazarea, o dată cu luarea în evidenţă a persoanelor cazate şi se varsă la bugetul local în primele 10 zile ale fiecărei luni pentru luna precedentă, termen până la care trebuie depusă şi *declaraţia-decont, privind sumele încasate reprezentând taxa hotelieră.*

## 10.9. Alte taxe locale

În exercitarea atribuţiilor ce le revin în administrarea domeniului public şi privat al unităţilor administrativ – teritoriale, consiliile locale sau judeţene, după caz, *pot institui taxe zilnice* cuprinse între 0 lei şi 13 lei pentru utilizarea temporară a locurilor publice şi pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură şi arheologie.



Scanned with OKEN Scanner

Consiliile locale, pot institui taxe zilnice, cuprinse între 0 lei şi 13 lei pentru deţinerea în proprietate sau în folosinţă, după caz, *de utilaje destinate să funcţioneze în scopul obţinerii de venit.*

Taxa anuală pentru vehicule lente poate fi instituită de către consiliile locale între 0 lei şi 34 lei pe an.

Sumele provenite din alte taxe locale constituie venituri proprii ale bugetelor locale şi se plătesc anticipat.

## 10.10. Înregistrarea în contabilitate a impozitelor şi taxelor locale

a) constituirea obligaţiei de plată:

| | | |
|---|---|---|
| **635** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" | = | **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" - Analitic distinct |

b) achitarea impozitului sau a taxei:

| | | |
|---|---|---|
| **446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" - Analitic distinct | = | % **5121** „Conturi la bănci în lei" **5311** „Casa în lei" **542** „Avansuri de trezorerie" |

În scopul *identificării contribuabililor* sau a materiei impozabile şi pentru clarificarea şi stabilirea reală a situaţiei fiscale a acestora, compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale pot solicita, de la notari, avocaţi, executori judecătoreşti, organe vamale, organe de poliţie, precum şi de la orice alte entităţi publice sau private, inclusiv de la contribuabili, *informaţii şi documente relevante* fără plată.



Scanned with OKEN Scanner

## 10.11. Contabilitatea şi fiscalitatea taxelor vamale

**Taxele vamale** se plătesc de importatori şi comisionari în vamă.

Calculul taxei vamale se face pe baza *valorii în vamă* a bunurilor importate determinată potrivit cursurilor comunicate de BNR aflate în vigoare în momentul efectuării operației de taxare în fiecare zi de *joi* valabile pentru toată săptămâna viitoare. Taxele vamale sunt prevăzute în *tariful vamal* exprimate în procente şi aplicate la *valoarea în vamă.*

**Tx.vm.** = V v.m. x Cota procentuală pe categorii de bunuri

Valoarea în vamă *cuprinde:*

- costurile la care au fost cumpărate bunurile;
- costurile de transport şi asigurarea pe parcurs extern până la graniță, în vamă;
- costurile de încărcare, descărcare, manipulare pe parcurs extern;
- orice costuri efectuate în afara granițelor strict necesare importului de bunuri. Toate elementele se transformă în lei la cursul zilei.

*Plata taxelor vamale* se face în momentul vămuirii respectiv înainte de eliberarea bunurilor din vamă.

Înregistrarea în contabilitate a taxelor vamale presupune următoarele înregistrări:

**Exemplu:**

O societate comercială importă mărfuri din afara comunității, la prețul de factură de 15.000 Euro. Costurile de transport al mărfurilor, stabilite pe baza facturii emise de transportator sunt în sumă de 1.200 Euro. Taxele vamale datorate pentru mărfurile respective sunt în cuantum de 10%. Cursul de schimb valabil pentru data efectuării importului este 1 Euro = 4,2500 lei.

- înregistrarea facturii de marfă:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri" | = | **401** „Furnizori" | 15.000 Euro<br>63.750 Lei |

- înregistrarea facturii de transport:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri" | = | **401** „Furnizori" | 1.200 Euro<br>5.100 Lei |

- înregistrarea taxelor vamale datorate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **371** „Mărfuri" | = | **446.1** „Taxe vamale" | 6.885 Lei |

- plata taxelor vamale şi a Taxei pe valoarea adăugată datorate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **5121** „Conturi la bănci în lei" | 21.275 |
| **446.1** „Taxe vamale" | | | 6.885 |
| **4426** „TVA deductibilă" | | | 14.390 |

Pe lângă veniturile pe care le aduc bugetului de stat, taxele vamale au şi un rol de protecţie a economiei naţionale, încercând să limiteze accesul produselor străine pe piaţa internă.

## 10.12. Contabilitatea şi fiscalitatea accizelor armonizate

*Accizele armonizate* reprezintă taxe speciale de consumaţie care se datorează bugetului de stat pentru următoarele produse din import sau din producţia internă:

- berea;
- vinurile;
- băuturile fermentate, altele decât berea şi vinurile;
- produse intermediare;
- alcoolul etilic;
- tutunul prelucrat;
- produsele energetice;
- energia electrică.



Scanned with OKEN Scanner

*Acciza devine exigibilă* când produsul este eliberat pentru consum în România, precum şi la data la care se constată o pierdere sau o lipsă a produsului accizabil.

*Nu se datorează plata accizei* dacă produsul se află într-un regim suspensiv şi nu este disponibil pentru a fi folosit în România datorită vărsării, spargerii, incendierii, inundațiilor sau altor cazuri de forță majoră, precum şi datorită evaporării sau a altor situații care reprezintă rezultatul natural al producerii, deținerii sau deplasării produsului, fără a se depăşi limitele prevăzute de norme.

Pentru produsele accizabile care beneficiază de un regim de scutire, acciza devine exigibilă la data la care produsul este utilizat într-un scop care nu este în conformitate cu scutirea.

În situația produselor energetice, acciza devine exigibilă la data la care produsul este oferit spre vânzare sau este utilizat drept combustibil pentru motor ori încălzire.

Acciza devine exigibilă şi la data la care se revocă sau se anulează autorizația pentru produsele accizabile depozitate într-un antrepozit fiscal.

Plata accizelor se face în lei.

*Valoarea în lei a accizelor datorate bugetului de stat stabilite în echivalent euro pe unitate de măsură* se determină prin transformarea sumelor exprimate în echivalent euro la cursul de schimb valutar comunicat de BNR pentru *ultima zi a fiecărei luni.*

Acest curs se utilizează pentru calculul accizelor şi a altor impozite indirecte pe toată durata lunii imediat următoare.

*Răspunderea* pentru calcularea şi vărsarea la bugetul de stat a accizelor, a impozitului la țițeiul şi gazele naturale din producție internă revine plătitorilor.

Aceştia sunt obligați să se înregistreze ca plătitori de astfel de impozite la organele fiscale teritoriale.

Plătitorii de accize au obligația să depună la organul fiscal teritorial *decontul privind accizele*, conform dispozițiilor legale privind declararea obligațiilor de plată la bugetul de stat.

*Plata accizelor* şi a impozitului la țițeiul şi la gazele naturale din producția internă se efectuează lunar până la data de *25 a lunii următoare* prin virament bancar sau numerar în contul bugetului de stat.



Scanned with OKEN Scanner

*Pentru produsele din import accizele se plătesc în vamă* odată cu plata taxelor vamale.

Contabilitatea operațiunilor privind accizele presupun următoarele înregistrări:

**Exemplu:**

O rafinărie livrează unei stații *„Peco"* 20.000 tone de motorină, la prețul de 3.000 lei/to + TVA 19%. În prețul de livrare este inclusă și acciza în cuantum de 336 Euro/tonă, la un curs stabilit de 1 Euro = 3,7348 lei. Prețul de producție este de 1.650 lei/tonă.

a) înregistrarea motorinei la preț de producție:

20.000 to x 1.650 lei/tonă = 33.000.000 lei

| | | | |
|---|---|---|---|
| **345** „Produse finite" | = | **711** „Variația stocurilor" | 33.000.000 |

b) livrarea motorinei către stația „Peco", cu evidențierea pe factură a accizei datorate:

20.000 to x 3.000 lei = 60.000.000 lei, din care acciza:

20.000 to x 336 Euro x 3,7348 lei = 25.097.856 lei

| | | | |
|---|---|---|---|
| **4111** „Clienți" | = | % | 71.400.000 |
| | | **701** „Venituri din din vânzarea produselor finite" | 34.902.144 |
| | | **446** „Alte impozite și taxe – analitic accize" | 25.097.856 |
| | | **4427** „TVA colectată" | 11.400.000 |

c) plata accizelor la bugetul de stat:

| | | | |
|---|---|---|---|
| **446.x** „Alte impozite și taxe – analitic accize" | = | **5121**„Conturi la bănci în lei" | 25.097.856 |

d) descărcarea gestiunii de produsele finite vândute:



Scanned with OKEN Scanner

| | | | |
|---|---|---|---|
| **711** „Variația stocurilor” | = | **345** „Produse finite” | 33.000.000 |

e) încasarea facturii

| | | | |
|---|---|---|---|
| **5121** „Conturi la bănci în lei” | = | **4111** „Clienți” | 71.400.000 |

La cumpărător accizele vor fi înregistrate în costul mărfurilor achiziționate:

| | | | |
|---|---|---|---|
| % | = | **401** „Furnizori” | 71.400.000 |
| **371** „Mărfuri” | | | 34.902.144 |
| **371** „Mărfuri” (suma aferentă accizei) | | | 25.097.856 |
| **4426** „TVA deductibilă” | | | 11.400.000 |

Calculul accizelor*) se face diferențiat în funcție de felul produselor ce constituie obiectul impunerii conform legii.

Operatorii înregistrați și neînregistrați, precum și reprezentanții fiscali vor înregistra în evidențele proprii toate operațiunile efectuate privind achizițiile și livrările de produse accizabile și vor depune lunar la autoritatea fiscală teritorială în raza căreia își au sediul social, câte o situație centralizatoare a achizițiilor și livrărilor de produse accizabile, până la data de 15 a lunii următoare celei la care se referă situația.

Accizele se plătesc la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care acciza devine exigibilă. Există însă, și *excepții:*

- în cazul operatorilor înregistrați: ziua lucrătoare imediat următoare celei în care au fost recepționate produsele accizabile;

---

*) Conform prevederilor HG nr. 1861/2006, pentru modificarea și completarea Normelo metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 Codul Fiscal, aprobat prin HG nr. 44/2004, publicată în MO nr. 104/2006.



Scanned with OKEN Scanner

- în cazul furnizorilor autorizați de energie electrică sau de gaz natural: data de 25 a lunii următoare celei în care a avut loc facturarea către consumatorul final;

- în cazul achiziției intracomunitare a unui produs accizabil, care nu este plasat într-un regim suspensiv, momentul plății accizelor este momentul înregistrării declarației vamale de achiziție.

Documentele administrative de însoțire, întocmite în cazul deplasării produselor accizabile în regim suspensiv se gestionează conform procedurilor legale*).

**Exemplu:**

Societatea Comercială ALFA SRL produce o cantitate de 3000 sticle de vin spumos a 0,75 l/sticlă la un preț de producție de 9 lei/sticlă. SC ALFA SRL vinde către SC BATA SRL cele 3000 de sticle în luna mai 2009. Valoarea accizei pentru vinul spumos este de 34,05 euro/kl produs, iar cursul de schimb este de 4,2 lei/euro.

Să se determine valoarea accizei şi a TVA aferente lunii mai pe care trebuie să le declare SC BETA SRL la administrația fiscală, dacă SC BETA SRL nu mai realizează nici o altă operațiune în luna mai 2009.

$$\text{Acciza} = K \times R \times Qhl,$$

unde: K = acciza unitară
R = curs de schimb
Q = cantitatea de hectolitri

$$\text{Acciza} = 34{,}05 \text{ euro} \times 4{,}2 \text{ lei/euro} \times (3000 \text{ sticle} \times 0{,}75_{/100}) = 3217{,}725 \text{lei}$$

$$\text{TVA} = [\,(3000_{\text{sticle}} \times 8_{\text{lei/sticlă}}) + 3217{,}725 \text{ lei}] \times 0{,}19 = 5171{,}36 \text{ lei}$$

Conform art. 164 Codul Fiscal societatea BETA SRL are obligația declarării TVA deductibilă în valoare de 5171,36 lei.

---

*) Conform prevederilor OMFP nr. 532/2007, publicat în MO nr. 260/2007.



Scanned with OKEN Scanner

# BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ


**Duțescu A.** — *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, Editura CECCAR, București 2001

**Feleagă N.**
**Malciu L.** — *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București 2002

**Gîrbina M.**
**Bunea Ş.** — *Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS-IFRS*, Editura CECCAR, București 2008

**Hlaciuc E.**
**Mihalciuc C.** — *Organizarea contabilității financiare a entităților economice*, Editura Didactică și Pedagogică – Ra București 2008

**Horomnea E.** — *Fundamentele științifice ale contabilității*, Editura Tipo Moldova 2008

**Istrate C.** — *Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul firmei*, Editura Polirom 2002

**Mateş D.** — *Normalizarea contabilității și fiscalitatea întreprinderii*, Editura Mirton, Timișoara 2003

**Mateş D.**
**Matiş D.**
**Cotleț D.** — *Contabilitatea financiară a entităților economice*, Editura Mirton, Timișoara 2006

**Mateş D.**
**Hlaciuc E.**
**Grosu V.** — *La valutatione, delle principali dell attivo di bilancio*, Monte Universita Parma Editore 2009

**Matiş D.**
**Pop A.** — *Contabilitate financiară*, Editura Alma Mater, Cluj Napoca 2007




Scanned with OKEN Scanner

**Pântea I.P.**
**Bodea G.**
*Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene*, Editura Intelcredo Deva 2006

**Pereş I.**
**Mateş D.**
**Popa I.**
**Pereş C.**
**Domil A**
*Bazele contabilităţii – concepte şi aplicaţii practice*, Editura Mirton Timişoara 2009

**Puşcaşu I.**
**Cotleţ D.**
**Mateş D.**
**Cotleţ B.**
**Pistol C.**
*Contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor economice*, Editura Mirton, Timişoara 2008

**Ristea M. (coordonator)**
*Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară Bucureşti 2004

**Ristea M. (coordonator)**
*Contabilitatea şi fiscalitatea întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, Bucureşti 1995

**Ristea M.**
*Normalizarea contabilităţii – bază şi alternativ*, Editura Tribuna Economică, Bucureşti 2002

**Stoian A.**
*Contabilitatea şi fiscalitatea societăţilor comerciale*, Editura Infomedia 2007

**Tabără N.**
*Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune*, Editura Tipo Moldova, 2006

**Tiron A.T.**
*Combinări de întreprinderi. Fuziuni şi achiziţii*, Editura Accent, Cluj Napoca 2006

**Toma M.**
*Iniţiere în evaluarea întreprinderii*, Editura CECCAR, Bucureşti 2005



Scanned with OKEN Scanner

**Ţurcanu V.**
**Bucur V.**
**Graur A.** *Contabilitatea impozitelor,* Editura ASEM, Chişinău Moldova 2005

***** *Directiva a IV-a, a CEE privind conturile anuale şi Directiva a VII-a a CEE privind conturile consolidate*

***** *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară,* Editura CECCAR, România Bucureşti 2008

***** *Legea Contabilităţii nr. 82/1991 modificată, completată şi actualizată.*

***** *OMFP 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene,* M.Of. 1080 bis/2005

***** *OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene,* M.Of. 766/2009

***** *Codul Muncii 2006*, Editura Metor Press Bucureşti 2006

***** *Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, M.Of. 927/2003 cu modificările şi completările ulterioare*

***** *OUG 34/2009 privind modificarea Legii 571/2003 Codul Fiscal,* M.Of. 249/2009

***** *OMFP 2861/2009 privind organizarea şi efectuarea inventarierii*, M.Of. 704/2009

***** *OMEF 3512/2008 privind documentele financiar contabile*, M.Of. 870bis/2008

Scanned with OKEN Scanner

I.S.B.N.: 978-973-52-0734-2

Scanned with OKEN Scanner